

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені В. Н. КАРАЗІНА

**А. В. Хмельков**

**ДЕРЖАВНИЙ  
ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ**

Навчальний посібник

Харків – 2013

УДК 35.072.6:336.131 (075.8)  
ББК 65.261.8я73  
Х-65

**Рецензенти:**

**М.А. Латинін**, доктор державного управління, професор, завідувач кафедри економічної політики та менеджменту Харківського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України;

**В.М. Соболев**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри статистики, обліку та аудиту Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна.

*Затверджено до друку рішенням Вченої ради  
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна  
(протокол № 4 від 01 квітня 2013 року)*

**Хмельков А. В.**

Х-65

Державний фінансовий контроль : Навчальний посібник /  
А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. – 549 с.

**ISBN 978-966-623-974-0**

У навчальному посібнику за допомогою теорії та практики розкривається сутність державного фінансового контролю, його видів, форм і методів та прикладного змісту суб'єкта, об'єкта і предмета контролю. Проаналізовано нормативно-правову базу та узагальнено досвід міжнародних інституцій із питань державного фінансового контролю. Важливе місце відведено засвоєнню основних аспектів планування, організації та здійснення контрольно-ревізійної роботи, а також оволодінню прийомами і способами систематизації, узагальнення, оформлення та реалізації результатів контрольних заходів щодо різних суб'єктів і об'єктів державного фінансового контролю за предметом контролю. Приділено увагу основам професійної етики ревизорів та їхніх прав, обов'язків і відповідальності, встановлених чинним законодавством України.

Для студентів і слухачів вищих навчальних закладів економічного профілю та з питань державного управління. Навчальний посібник буде корисним науковцям, спеціалістам у сфері державного фінансового контролю та працівникам фінансових служб підприємств і установ, які підлягають контрольним заходам із боку органів державного фінансового контролю.

**УДК 35.072.6:336.131 (075.8)**  
**ББК 65.261.8я73**

**ISBN 978-966-623-974-0**

© Харківський національний університет  
імені В. Н. Каразіна, 2013  
© Хмельков А. В., 2013  
© Літвінова О. О., макет обкладинки, 2013

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b>	<b>8</b>
<b>РОЗДІЛ 1: СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ОБ’ЄКТ, ПРЕДМЕТ, ВИДИ, МЕТОДИ ТА ФОРМИ</b>	<b>11</b>
1.1. Сутність та завдання державного фінансового контролю	13
1.2. Предмет та об’єкти державного фінансового контролю	25
1.3. Види, методи та форми державного фінансового контролю	51
1.3.1. Методологічне обґрунтування виду державного фінансового контролю	52
1.3.2. Взаємозв’язок форм державного фінансового контролю	54
1.3.3. Методичний інструментарій контролю	56
Питання для самоперевірки	69
<b>РОЗДІЛ 2: ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ МІЖНАРОДНИХ ІНСТИТУЦІЙ</b>	<b>72</b>
2.1. Законодавче підґрунтя здійснення державного фінансового контролю	74
2.2. Досвід міжнародних організацій з питань фінансового контролю та представництво України в них	99
2.2.1. Міжнародна організація вищих контрольних органів – INTOSAI: її роль у розбудові та вдосконаленні державного фінансового контролю	102
2.2.2. Мета та завдання Європейської організації вищих органів фінансового контролю – EUROSAI	117
2.2.3. Пріоритетні напрямки співробітництва та рекомендації Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав	121
Питання для самоперевірки	131
<b>РОЗДІЛ 3: ФІНАНСОВІ ОРГАНИ ДЕРЖАВИ: СУБ’ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНІ ОРГАНИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ</b>	<b>133</b>
3.1. Теоретико-законодавче підґрунтя визначення фінансових інституцій держави суб’єктами державного фінансового контролю та державними органами окремих фінансових повноважень	136
3.2. Завдання та функції суб’єктів державного фінансового контролю	151
3.2.1. Завдання Державної фінансової інспекції України	152
3.2.2. Функції контролю Рахункової палати України	160
3.2.3. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства Державною казначейською службою України	168
3.3. Завдання та компетенція державних органів окремих фінансових повноважень: органів контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання	174
3.3.1. Органи державного фіскального контролю	175
3.3.2. Органи банківського регулювання і банківського нагляду	197
3.3.3. Органи, повноважні у сфері приватизації, оренди, використання та	201

відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами	
3.3.4. Органи регулювання ринкової діяльності	217
3.3.5. Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування	225
3.3.6. Регуляторні органи фінансового ринку	234
3.4. Фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації	299
Питання для самоперевірки	301

<b>РОЗДІЛ 4: ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОЮ ФІНАНСОВОЮ ІНСПЕКЦІЄЮ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ОРГАНІЗАЦІЯ, ПЛАНУВАННЯ, ПРОВЕДЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ</b>	<b>303</b>
4.1. Етапи становлення Державної фінансової інспекції України	307
4.2. Механізм складання і затвердження планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції	314
4.3. Методи проведення Державною фінансовою інспекцією фінансового контролю	317
4.3.1. Здійснення органами Держфінінспекції різновидів аудиту	319
4.3.1.1. Державний фінансовий аудит	320
4.3.1.1.1. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів	321
4.3.1.1.2. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання	337
4.3.1.2. Фінансово-господарський аудит	362
4.3.1.3. Аудит ефективності	397
4.3.1.4. Операційний аудит	417
4.3.2. Проведення інспектування органами державної фінансової інспекції	425
4.3.2.1. Процедура проведення інспектування відносно об'єкту контролю за предметом контролю	426
4.3.2.2. Забезпечення єдиних підходів під час підготовки до ревізії, її проведення, оформлення результатів та реалізації матеріалів	447
4.3.2.3. Різновид здійснення інспектування	456
4.3.3. Перевірки державних закупівель органами Державної фінансової інспекції	460
4.4. Застосування зустрічних звірок	472
4.5. Діяльність органів Державної фінансової інспекції у складі ревізійних комісій господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу	474
4.6. Заходи впливу Державної фінансової інспекції під час здійснення контролю та за його результатами	476
4.6.1. Опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів	478
4.6.2. Зупинення операцій з бюджетними коштами	482
4.6.3. Оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення бюджетного законодавства	486
4.7. Моральні принципи професійної діяльності працівників Держфінінспекції	500
Питання для самоперевірки	507
<b>РОЗДІЛ 5: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ</b>	<b>510</b>

5.1. Розвиток та формування контрольної діяльності Рахункової палати	512
5.2. Порядок організації та методи і напрямки контролю Рахункової палати	518
5.3. Методологічний інструментарій контрольно-ревізійної діяльності Рахункової палати	525
5.4. Повноваження за результатами контрольної діяльності Рахункової палати	542
Питання для самоперевірки	544
<b>РОЗДІЛ 6: МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ</b>	546
6.1. Загальний механізм контролю Казначейства України	548
6.2. Застосування контрольного механізму Казначейством України	553
6.2.1. Контроль у процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету та з погашення державного боргу	553
6.2.2. Здійснення контролю під час взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів	557
6.2.3. Контроль у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів	561
6.2.4. Зупинення операцій із бюджетними коштами	565
6.2.5. Контроль у сфері закупівель	570
Питання для самоперевірки	572
<b>РОЗДІЛ 7: ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ</b>	574
7.1. Історичні передумови створення та етапи функціонування внутрішнього державного фінансового контролю в Україні	576
7.2. Різновид здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні та його законодавче підґрунтя	586
7.2.1. Організація та проведення внутрішнього аудиту	591
7.2.1.1. Застосування Стандартів внутрішнього аудиту	596
7.2.1.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника підрозділу внутрішнього аудиту	621
7.2.2. Здійснення внутрішнього контролю	627
Питання для самоперевірки	637
<b>РОЗДІЛ 8: ВЗАЄМОДІЯ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВИ</b>	639
8.1. Взаємодія суб'єктів державного фінансового контролю та державних органів окремих фінансових повноважень	641
8.1.1. Співпраця між суб'єктами державного фінансового контролю	643
8.1.2. Координація діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень	646
8.2. Роль правоохоронних органів у заходах з державного фінансового контролю та їх взаємодія з суб'єктами державного фінансового контролю	653
8.2.1. Законодавче підґрунтя взаємовідносин суб'єктів державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю з правоохоронними органами	653
8.2.2. Призначення, організація та проведення взаємодії між органом державного фінансового контролю та правоохоронними органами	656
8.2.3. Особливості проведення ревізії Державною фінансовою інспекцією України за зверненням правоохоронного органу	671

Питання для самоперевірки	677
<b>РОЗДІЛ 9: НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇЇ ОКРЕМИХ СКЛАДОВИХ</b>	678
9.1. Визначення напрямів розвитку та удосконалення системи державного фінансового контролю	680
9.2. Теоретико-методологічні підходи до вдосконалення системи державного фінансового контролю	683
9.3. Концептуальний (стратегічний) розвиток системи державного фінансового контролю та її окремих складових	691
9.3.1. Вдосконалення державного фінансового контролю як напрям розвитку системи управління державними фінансами	692
9.3.2. Удосконалення одного з видів державного фінансового контролю	698
9.4. Законодавчі ініціативи суб'єктів влади та державного фінансового контролю щодо удосконалення державного фінансового контролю	714
Питання для самоперевірки	732
<b>ПЕРЕЛІК ЗАДАЧ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО РОЗВ'ЯЗАННЯ</b>	733
<b>БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК</b>	736
<b>ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ</b>	756
<b>ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК</b>	758
<b>ГЛОСАРІЙ</b>	770
<b>ДОДАТКИ</b>	799

## ПЕРЕДМОВА

---

Основи функціонування державного фінансового контролю природно зумовлені самою сутністю категорії фінансів як реалізації однієї з їхніх функцій на практиці, тобто виконання фінансами своєї контрольної функції передбачає розбудову системи державного фінансового контролю. Крім того, державний фінансовий контроль є невід'ємною складовою частиною системи управління державними фінансами.

Розбудова цілісної системи державного фінансового контролю вимагає застосування узагальненого досвіду міжнародних інституцій із питань фінансового контролю, теоретичного підґрунтя та методологічних засад.

Навчальний посібник «Державний фінансовий контроль» підготовлено згідно з навчальною дисципліною «Державний фінансовий контроль», яка включена до програми підготовки студентів освітньо-кваліфікаційних рівнів «спеціаліст» та «магістр», за спеціальністю «Фінанси і кредит».

Метою навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» є вивчення сутності державного фінансового контролю, його видів, форм і методів та прикладного змісту суб'єкта, об'єкта і предмета контролю; засвоєння основних аспектів планування, організації та здійснення контрольної-ревізійної роботи; оволодіння прийомами і способами систематизації, узагальнення, оформлення та реалізації результатів контрольних заходів щодо різних суб'єктів і об'єктів державного фінансового контролю; з'ясування концептуальних основ професійної етики ревізорів та їхніх прав, обов'язків і відповідальності, встановлених чинним законодавством України.

Завданнями навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» є вивчення теоретико-методологічних основ побудови, організації й функціонування державного фінансового контролю на різних рівнях управління державними ресурсами, в першу чергу державними фінансами; з'ясування правових засад функціонування державного фінансового контролю та вивчення основних завдань, повноважень та функцій суб'єктів державного фінансового контролю в Україні; подання правильного розуміння основних аспектів організації та методики здійснення контрольної-ревізійної роботи щодо різних суб'єктів і об'єктів державного фінансового контролю відносно того чи того предмета контролю, урахування досвіду міжнародних інституцій із питань фінансового контролю; показ можливих напрямів застосування

набутих теоретичних знань і практичних навичок для виконання контрольних заходів.

Навчальний посібник складається з навчальних матеріалів, за допомогою яких можливе самостійне вивчення дисципліни, а також вичерпного переліку питань для самоперевірки та задач для самостійного розв'язання. Завершується навчальний посібник бібліографічним описом із зазначенням основної використаної та рекомендованої літератури й переліком інформаційних джерел для поглибленого вивчення курсу, а також предметним покажчиком і глосарієм із основними термінами та поняттями, що зустрічаються у книзі, й додатками з різними матеріалами, котрі доповнюють основний текст.

Під час підготовки навчального посібника «Державний фінансовий контроль» інформаційними джерелами стали закони України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові документи Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України, Казначейства України, офіційні матеріали державних органів України, міжнародних організацій із питань фінансового контролю: Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та її регіональної організації EUROSAI, Вищих органів фінансового контролю Співдружності незалежних держав, а також навчальні книги й наукові видання вітчизняних і зарубіжних науковців та фахівців, особисті дослідження автора [18; 109–128].

Підсумовуючи вищезазначене, вважаємо, що успішне засвоєння студентами запропонованої навчальної дисципліни має завершити формування світогляду майбутніх фахівців із фінансів шляхом ознайомлення з базовими положеннями сучасної системи державного фінансового контролю та дасть змогу посилити конкурентні переваги та поширити кар'єрні можливості випускників кафедри «Фінансів та кредиту» Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна.



# РОЗДІЛ 1

---

## СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ОБ'ЄКТ, ПРЕДМЕТ, ВИДИ, МЕТОДИ ТА ФОРМИ

- 1.1. СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ;
- 1.2. ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО  
КОНТРОЛЮ;
- 1.3. ВИДИ, МЕТОДИ ТА ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО  
КОНТРОЛЮ:
  - 1.3.1. Методологічне обґрунтування виду державного  
фінансового контролю;
  - 1.3.2. Взаємозв'язок форм державного фінансового контролю;
  - 1.3.3. Методичний інструментарій контролю.

## 1.1. СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Держава не може ефективно функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади.

**Контроль** – не самоціль, а невід'ємна складова частина системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів, законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому.

**Контроль** у широкому розумінні — це процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [116; 117].

**Сутність контролю** полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання [116; 117].

Становлення і розвиток фінансів були одночасно становленням і розвитком фінансового контролю. Існування фінансового контролю зумовлюється об'єктивним характером фінансів. Виходячи з функцій, що виконують фінанси, їх можна розглядати як інструмент розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту і створення на цій основі грошових доходів і грошових фондів. Однак грошові доходи і грошові фонди створюються і використовуються не автоматично, а під впливом складних економічних відносин. Цим і обумовлена об'єктивна необхідність фінансового контролю як одного з елементів управління фінансами (поряд із фінансовим плануванням і прогнозуванням, обліком, а також фінансуванням).

**Таким чином, фінансовий контроль можна охарактеризувати за двома напрямками, а саме:**

– по-перше, **фінансовий контроль** – як функція управління фінансами, де, з одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. Це дозволяє фінансовому контролю відігравати інтегруючу роль, недооцінка якої значно знижує ефективність управління фінансами. Його слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності процесів формування і використання фінансових ресурсів на

всіх рівнях управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного зростання.

– по-друге, **фінансовий контроль** – як діяльність органів фінансового контролю, що полягає в установленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності.

Таке визначення фінансового контролю дозволяє виявити специфічне місце фінансового контролю серед інших видів контролю як із точки зору безпосереднього об'єкта контролю – централізованих і децентралізованих грошових фондів, що виступають у формі фінансових ресурсів – відповідності їх формування і використання обмежуючим параметрам фінансового і економічного розвитку, так і безпосередньої мети здійснення фінансового контролю – сприяння успішній реалізації фінансової політики та ефективному використанню фінансових ресурсів держави.

Практичне здійснення фінансового контролю ґрунтується на використанні фінансів як економічної категорії, що є вираженням пізнання і практичного застосування закономірностей суспільного розвитку. Участь фінансів у всіх стадіях відтворювального циклу визначає необхідність і значення фінансового контролю в процесі відтворення як важливого інструменту дотримання пропорцій в економіці і досягнення її збалансованості з урахуванням відносної самостійності руху фінансових ресурсів і матеріальних цінностей, що породжує між ними певні протиріччя.

Фінансовий контроль є важливим знаряддям дотримання всіх основних пропорцій у розширеному відтворенні. Будь-яке порушення в параметрах формування і використання фондів фінансових ресурсів незалежно від ступеня порушення впливає в тій чи іншій мірі на пропорції відтворення.

Саме тому правомірно при визначенні суті фінансового контролю вказувати на пряму залежність збереження встановлених пропорцій від проведення фінансового контролю за формуванням і використанням різних фондів фінансових ресурсів.

Величина фондів фінансових ресурсів, створення вартісних пропорцій, досягнення збалансованості залежать від багатьох причин. Здійснення фінансового контролю не обмежується констатацією обсягу таких фондів порівняно з планами чи прогнозами. Він включає в себе аналіз їх обґрунтованості, що зумовлює необхідність дослідження всіх причин і факторів, які впливають на величину фінансових ресурсів. Ця обставина, у свою чергу, виводить фінансовий контроль за рамки тільки контролю за обґрунтованістю формування і використання фондів фінансових ресурсів.

Здійснення фінансового контролю дозволяє на основі систематичного простежування і перевірки руху фондів фінансових ресурсів вирішувати також завдання раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, опосередкованих через вартісну оцінку.

**Держава, забезпечуючи належне виконання своїх функцій, поєднує функції фінансів із сутністю контролю та різновидом фінансового контролю, створює умови виникнення та впровадження державного фінансового контролю.**

**Державний фінансовий контроль** – є синтезом різновидів фінансового контролю, що здійснюється відповідними суб'єктами державного фінансового контролю для досягнення цілей і забезпечення життєвих інтересів, визначених державою. Він полягає в установленні фактичного стану справ та дотриманні вимог чинного законодавства об'єктом контролю щодо законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження предмета контролю, тобто активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії держави.

Державний фінансовий контроль є однією з важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів.

Виходячи з цього, **головною метою державного фінансового контролю** є сприяння зміцненню фінансового становища держави, економічному зростанню шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку.

**Призначення державного фінансового контролю**, що впливає з його головної мети, полягає у:

- перевірці законності і ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні держави і концентруються в державному і місцевих бюджетах;
- встановленні доцільності і раціональності використання фінансових ресурсів, зосереджених в державному секторі економіки;
- визначенні законності і обґрунтованості витрачання бюджетних коштів суб'єктами господарювання;
- виявленні достовірності і повноти мобілізації коштів до бюджетної системи і позабюджетних фондів;
- перевірці захищеності фінансових інтересів громадян.

**Завданням державного фінансового контролю** є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі [116; 117].

Державний фінансовий контроль виконує такі **основні функції**: профілактичну, інформаційну та мобілізуючу.

*Профілактична функція* фінансового контролю полягає у виявленні фактів порушень законодавства та сприянні ліквідації явищ, які породжують безгосподарність з боку підприємств і випадки недотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому.

*Інформаційна функція* полягає в тому, що одержана під час проведення контролю інформація є підставою для прийняття адекватних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки чому забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

При здійсненні контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні явища в діяльності підприємств. Останні як передовий досвід можуть використовувати і на інших підприємствах, завдяки чому реалізується *мобілізуюча функція* фінансового контролю [117].

Функції державного фінансового контролю визначаються інтересами суспільства та полягають у сприянні державі здійснювати безперервне спостереження і перевірку діяльності на об'єктах управління, виявляти причини порушення законодавства, керувати процесом розподілу й споживання суспільного продукту і використання фінансових ресурсів.

Досягнення поставленої мети та вирішення завдань, що витікають із призначення фінансового контролю, **забезпечуються на основі дотримання низки ключових принципів організації та здійснення державного фінансового контролю, найважливішими з яких є принципи:**

- системності контролю;
- повноти охоплення об'єктів контролем;
- превентивності контрольних дій;
- самодостатності системи контролю;
- ефективності;
- відповідальності.

Теоретичні основи функціонування державного фінансового контролю природно обумовлені самою сутністю категорії фінансів, тобто виконання фінансами своєї контрольної функції передбачає розбудову системи державного фінансового контролю у складі загальної фінансової системи.

Застосування загальної форми наукового пошуку переходу від абстрактного до конкретного спрямоване на систематичне розгортання предмета дослідження у поняттях, що є засобом пов'язування понять у цілісну систему, відображаючи об'єктивну роздільність об'єкта та єдність всіх його сторін, та дає змогу оглянути соціально-економічну сутність державних фінансів і принципи фінансової діяльності держави.

Взаємозв'язок категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю» виявляється за допомогою методу індукції та дедукції при побудові логічного ланцюга понять: «фінанси» – «фінансова система» – «державні фінанси» – «бюджетна система» – «фінансова безпека держави» – «система державного фінансового контролю».

Наочне відображення логічного ланцюга взаємозв'язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю» наведено на рис. 1.1.

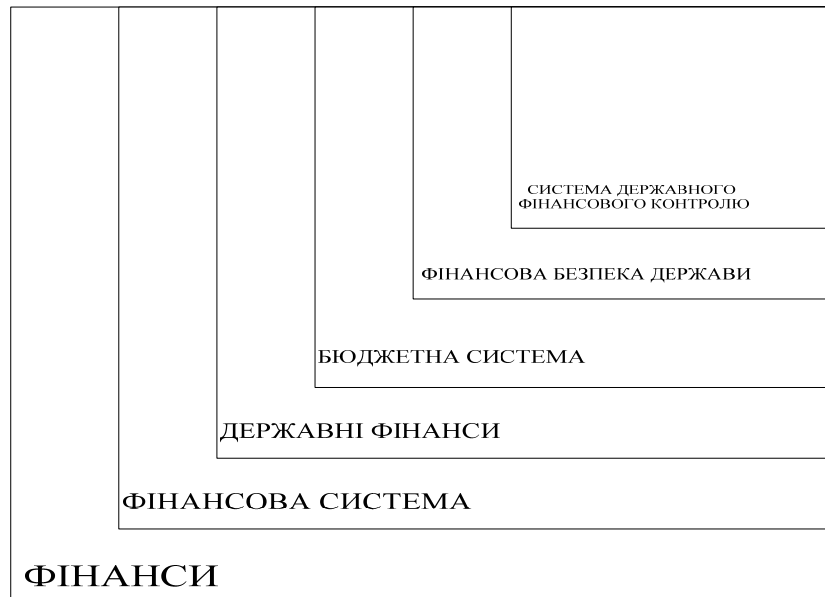


Рис 1.1. Схема логічного ланцюга взаємозв'язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю»

Система державного фінансового контролю як цілісне явище, окремий інститут у складі фінансової системи держави, що мусить забезпечити й гарантувати дотримання фінансово-господарського та бюджетного законодавства, доцільності державних витрат, економічної ефективності фінансово-господарських операцій державних підприємств і установ, фінансову безпеку держави, є кінцевою ланкою запропонованого нами логічного ланцюга. Здатність системи державного фінансового контролю здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром її якості та стратегічним орієнтиром її розвитку.

У загальнонауковому сенсі система – це множина елементів, які знаходяться у відношеннях і зв'язках між собою, що створює відповідну цілісність, єдність.

Для системи характерна не тільки наявність зв'язків і відносин між утворюючими її елементами (відповідна організованість), але і нерозривна єдність із середовищем, у взаємовідносинах з яким система виказує свою цілісність.

Система може бути розглянута як елемент системи більш високого порядку, в той час як її елементи можуть виглядати як системи більш низького порядку. Ієрархічність, багаторівневість характеризують склад системи й її поведінку, функціонування: окремі рівні системи обумовлюють відповідні аспекти її поведінки, а цілісне функціонування є результатом взаємодії всіх її сторін, рівнів ієрархії.

**Система державного фінансового контролю** – це множина складових контролю: видів, методів, елементів, форм, принципів та характеру організації,

які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою та формують відповідну єдність, спрямовану на всебічний та всеохоплюючий захист фінансових та майнових ресурсів держави.

Таким чином, система державного фінансового контролю, її якісна ознака – цілісність, є системою у складі загальної фінансової системи.

Поняття «цілісність» – це якісна характеристика процесу, зокрема, що відбувається у складних системах.

«Цілісність» – це внутрішня єдність об'єкта, його автономність, незалежність, відокремленість від навколишнього середовища, всебічне охоплення всіх якостей, сторін і зв'язків об'єкта (в цьому сенсі зближається з поняттям конкретності), а також як внутрішня обумовленість об'єкта те, що формує його специфіку, унікальність (в цьому сенсі зближається з поняттям сутності). Поняття «цілісність» відіграє суттєву роль у випадках, коли метою дослідження є отримання синтетичного знання про об'єкт й коли сам об'єкт є досить складним, зокрема у системних дослідженнях. В останні часи відбуваються спроби застосовувати поняття «цілісність» не тільки до об'єктів, а і до процесів, які відбуваються у складних системах [104].

В свою чергу, **цілісна система державного фінансового контролю** – це якісна характеристика функціонування системи державного фінансового контролю, що полягає у всебічному охопленні всіх сторін і зв'язків множини елементів більш низького порядку, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою, та формуванні відповідної системи більш високого порядку, здатної до саморозвитку.

Необхідність введення у науковий обіг поняття «цілісна система державного фінансового контролю» ґрунтується на важливості дослідження структурних зв'язків між елементами системи, самих елементів та функціонування системи.

Єдність мети та функцій державного фінансового контролю дасть змогу сформулювати ефективну структуру системи державного фінансового контролю загалом. Організаційна структура системи державного фінансового контролю є сукупністю видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації, тобто функціонально суттєвих якостей, шляхом дослідження яких вона має бути пізнана.

Наочне відображення подано на рис. 1.2.

Детальніше охарактеризуємо сукупність кожного з елементів контролю за складовими:

- види контролю: вищий, зовнішній, внутрішній;
- елементи контролю: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю;
- форми контролю: попередній, поточний, наступний;
- методи контролю: ревізія, аудит, інспектування;
- характер організації контролю: плановий, позаплановий, додатковий;
- принципи контролю: обов'язковість, періодичність, пріоритетність.

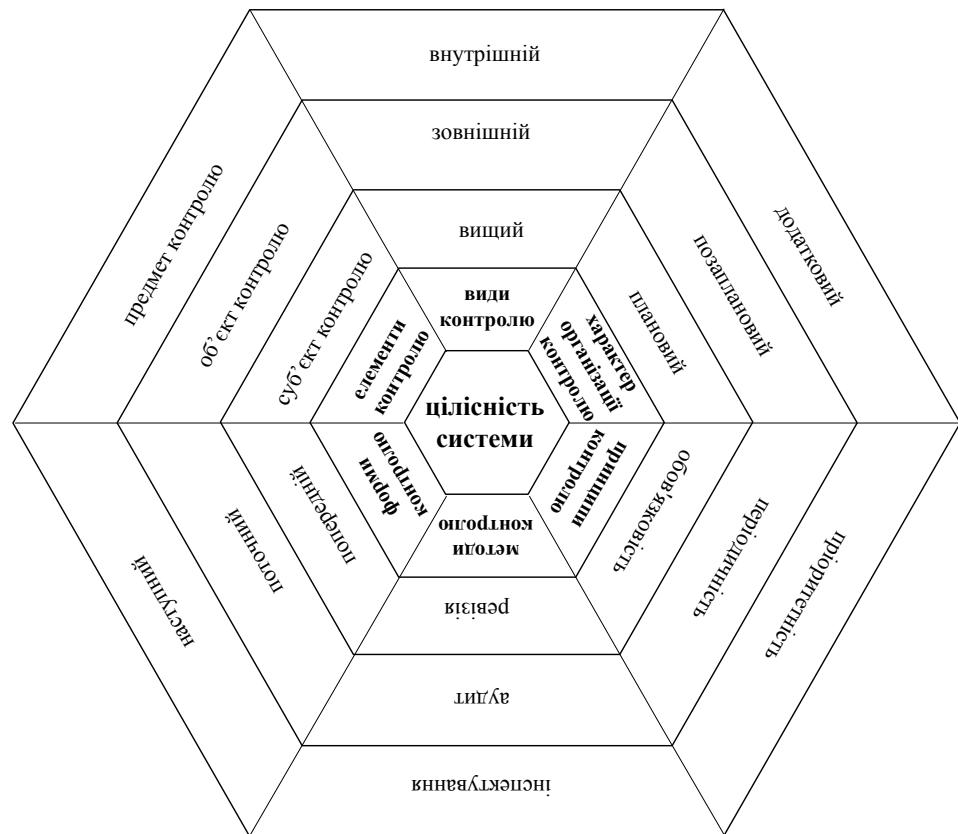


Рис. 1.2. Сукупність складових елементів системи державного фінансового контролю

Виходячи з сукупності складових елементів системи державного фінансового контролю, маємо встановити структурні зв'язки між складовими елементами та їх ієрархічне сполучення:

– першим зв'язком є необхідність відповідності форм контролю його методам, а саме: попередній контроль відповідає аудиту, поточний відповідає інспектуванню, а наступний – ревізії.

– другий зв'язок полягає у принципі пріоритетності, який визначає для кожного виду контролю основні притаманні йому форми та методи, що є сутнісними характеристиками того чи іншого виду контролю.

– третій зв'язок розкривається у принципах обов'язковості та періодичності стосовно характеру організації контрольних заходів суб'єктів контролю щодо об'єктів контролю за предметом контролю.

(Доцільність дотримання принципу періодичності, пріоритетності та обов'язковості у плануванні, організації та здійсненні контрольних заходів суб'єктами видів державного фінансового контролю є наслідком зобов'язання щодо досягнення критерію якості системи, яким є здатність системи здійсню-



вати контрольні заходи щодо усього обсягу державних фінансових ресурсів усіма видами контролю на підставі методів, форм та характеру організації контролю.)

– четвертий зв'язок полягає у необхідності подолання методологічної плутанини категорії видів, форм та методів з точки зору класифікації цілісної системи державного фінансового контролю. Задля цього необхідно чітко розуміти, що є видом контролю, про що буде сказано докладніше у наступному питанні.

Шляхом впровадження зазначених структурних зв'язків відбувається з'єднання складових елементів системи державного фінансового контролю через належність власних та спільних цілей та функцій контролю, які спрямовуються на досягнення головної мети державного фінансового контролю.

## 1.2. ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Як вже зазначалося під час розгляду попереднього питання, система державного фінансового контролю складається з таких елементів, як: суб'єкт контролю (хто контролює); об'єкт контролю (кого контролюють); предмет контролю (що контролюють) [113].

Важливим елементом системи контролю є об'єкт контролю. У сфері державних фінансів об'єктом контролю виступають процеси формування і використання фінансових ресурсів державного сектору. Зміна контролюючої системи під впливом сучасних соціально-економічних трансформацій безпосереднім чином торкнулася об'єктів державного фінансового контролю у напрямі їх суттєвого ускладнення. Становлення ринкових відносин в Україні супроводжується появою підприємств різних форм власності, зміною джерел фінансових ресурсів, їх складу та структури, принципів їх використання, а також принципів кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків. У цих умовах з'явилося багато нових об'єктів державного фінансового контролю, які потребують належної уваги з боку держави.

**Об'єкти державного фінансового контролю** – підконтрольні установи, заклади, організації, підприємства незалежно від форми власності та органи управління і державної влади, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, які належать державі, тобто предмету контролю, зокрема коштів, що залишаються в їхньому розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отриманням кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операціями, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими активами.

Разом з тим запровадження принципово нових економічних відносин суттєво обмежує вплив державного фінансового контролю на соціально-економічні процеси, а також і на підконтрольні об'єкти порівняно з тим, яким

він був за умов адміністративно-командної економіки. Так, розвиток ринкових відносин суттєво обмежує охоплення державним фінансовим контролем таких підконтрольних об'єктів, як процеси формування і використання фінансових ресурсів підприємств, організацій недержавної форми власності. Держава не втручається у формування доходів і їх розподіл та витрачання на приватизованих підприємствах чи інших нових економічних утвореннях.

Суттєве значення для підвищення ефективності контролюючої системи має встановлення предметної області державного фінансового контролю, адекватної сучасним вимогам.

**Предметом державного фінансового контролю** є безпосередньо активи, що належать державі, у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь об'єкт контролю, крім того, кошти, що залишаються в розпорядженні об'єкту контролю у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів, кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів [117]. Тому в широкому розумінні **предметом фінансового контролю** є господарська, фінансова і управлінська діяльність підприємств та організацій, а також державні фінансові й майнові ресурси.

Керуючись категоріальними визначеннями предмета державного фінансового контролю та ґрунтуючись на низки макроекономічних показників, які відображають стан та обсяги складових державних фінансів, вартісну оцінку результатів роботи відповідних фондів, пропонується такий **склад предмета державного фінансового контролю**:

- *доходи бюджету;*
- *надходження бюджету;*
- *бюджетні кошти;*
- *бюджети місцевого самоврядування;*
- *боргове зобов'язання;*
- *квазіфіскальні операції;*
- *видатки бюджету;*
- *гарантований державою борг;*
- *гарантійне зобов'язання;*
- *гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг;*
- *державний борг;*
- *державні кошти;*
- *державне запозичення;*
- *витрати державного та місцевих бюджетів;*
- *надходження до місцевих бюджетів;*
- *платні адміністративні послуги;*
- *власні надходження бюджетних установ;*
- *дефіцит державного бюджету;*

- дефіцит місцевих бюджетів;
- кошти цільових страхових фондів;
- дефіцит бюджету Пенсійного фонду;
- дефіцит бюджету інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- об'єкти управління державною власністю;
- умови видачі векселя;
- управління державним (місцевим) боргом;
- управління бюджетними коштами;
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державні закупівлі за державні кошти;
- банкрутство суб'єкта господарювання державної власності, або суб'єкта господарювання де державі належить корпоративна частка будь якого розміру;
- надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності;
- збір страхових коштів, повнота та своєчасність їх сплати;
- погашення державного (місцевого) боргу;
- платіж;
- обслуговування державного (місцевого) боргу;
- кредитування бюджету;
- міжбюджетні трансферти;
- місцеве запозичення;
- місцеві бюджети;
- місцевий борг;
- дотація вирівнювання;
- бюджетне асигнування;
- бюджетне зобов'язання;
- бюджетне призначення.

**Доцільно розглянути більш детально й проаналізувати наведені як предмет контролю складові державних фінансових ресурсів, з визначенням понять урахуванням обсягів та їх вартісної оцінки.**

Бюджетним кодексом України від 8 липня 2010 року № 2456-VI, який набрав чинності 1 січня 2011 року, визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства. У Кодексі наведене визначення термінів та понять, які застосовуються у бюджетному процесі, а саме:

– **доходи бюджету** – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, власні надходження бюджетних установ);

– **надходження бюджету** – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів;

– **квазіфіскальні операції** – операції органів державної влади і місцевого самоврядування, Національного банку України, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, суб'єктів господарювання державного і комунального секторів економіки, що не відображаються у показниках бюджету, але можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету в майбутньому;

– **дотація вирівнювання** – міжбюджетний трансферт на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує;

– **кредитування бюджету** – операції з надання коштів з бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок чого виникають зобов'язання перед бюджетом (надання кредитів з бюджету), та операції з повернення таких коштів до бюджету (повернення кредитів до бюджету). Для цілей Бюджетного Кодексу до кредитів з бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога з бюджету на поворотній основі;

– **міжбюджетні трансферти** – кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого;

– **міське запозичення** – операції з отримання до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету;

– **місцеві бюджети** – бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування;

– **місцевий борг** – загальна сума боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок місцевого запозичення;

– **обслуговування державного (місцевого) боргу** – операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням державним (місцевим) боргом. До таких операцій не належить погашення державного (місцевого) боргу;

– **погашення державного (місцевого) боргу** – операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або випуску боргових цінних паперів;

– **платіж** – виконання бюджетних, боргових, гарантійних чи податкових зобов'язань, що виникли в поточному або попередніх бюджетних періодах;

– **субвенції** – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції;

–**управління бюджетними коштами** – сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів;

–**управління державним (місцевим) боргом** – сукупність дій, пов'язаних із здійсненням запозичень, обслуговуванням і погашенням державного (місцевого) боргу, інших правочинів з державним (місцевим) боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження;

–**бюджети місцевого самоврядування** – бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах);

–**державне запозичення** – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету;

–**боргове зобов'язання** – зобов'язання позичальника перед кредитором за кредитом (позикою), що виникло внаслідок випуску і розміщення боргових цінних паперів та/або укладання кредитних договорів;

–**бюджетні кошти (кошти бюджету)** – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету;

–**видатки бюджету** – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надмірно сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування;

–**гарантійне зобов'язання** – зобов'язання гаранта повністю або частково виконати боргові зобов'язання суб'єкта господарювання – резидента України перед кредитором у разі невиконання таким суб'єктом його зобов'язань за кредитом (позикою), залученим під державну чи місцеву гарантію;

–**гарантований державою борг** – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо отриманих та непогашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями;

–**гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг** – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями;

–**витрати бюджету** – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів;

–**надходження бюджету** – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від прива-

тизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів;

–**власні надходження бюджетних установ** – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг (включаючи плату за надання адміністративних послуг), виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності;

–**державний борг** – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення;

–**бюджетне асигнування** – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження;

–**бюджетне зобов'язання** – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому;

–**бюджетне призначення** – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане цим Кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування;

–**дефіцит бюджету** – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету) [1].

Найбільш ґрунтовно обсяг та структура державних фінансових ресурсів розкриті у державному бюджеті країни, що є також і кількісним виміром відповідного переліку предмета державного фінансового контролю. Дані для проведення аналізу бюджетного процесу України отримані з Законів України «Про державний бюджет України» на відповідний рік. Період дослідження – з 1997 по 2013 рр., з урахуванням часу початку грошової реформи в Україні, впровадженої Указом Президента України від 25 серпня 1996 року № 762/96 з метою використання єдиної грошової одиниці [29; 31–47].

Фактичні дані подано у таблиці 1.1.

Більш наглядно динаміку змін у обсягах доходів та видатків Державного бюджету, а також його дефіциту показано у вигляді графіка на рис. 1.3.

За даними Таблиці 1.1 та Рис.1.3. можна встановити, що протягом всього періоду дослідження – за 17 років – жодного разу не спостерігався профіцит бюджету, тільки у 2000 та 2001 роках Державний бюджет був бездефіцитним, а в решті років відмічається наявність бюджетного дефіциту та негативна тенденція щодо його розміру. Збільшення дефіциту прогнозується і на плановий 2013 рік.

Таблиця 1.1

**Доходи, видатки та дефіцит (профіцит) Державного бюджету України  
з 1997 р. по 2013 р., тис. грн [31–47]**

Рік	Доходи Державного бюджету	Видатки Державного бюджету	Розмір дефіциту Державного бюджету
1997	21660253,5	27411474,5	5751221,0
1998	21101050,9	24481773,9	3380723,0
1999	23895260,8	25135260,8	1240000,0
2000	33946526,9	33946526,9	0
2001	41961066,9	41961066,9	0
2002	45390509,5	49498467,3	4107957,8
2003	53272580,8	55907506,0	2634925,2
2004	65215662,8	72215687,6	7420233,9
2005	106124985,5	117394610,1	11128858,3
2006	127516631,0	140199363,7	13245666,9
2007	157287046,0	174631522,2	15715729,0
2008	231931966,7	253207875,1	25020179,1
2009	245309356,4	274156440,7	31563026,1
2010	252717994,9	305632473,7	52914478,8
2011	281464879,4	321920850,3	38843000,0
2012	373960236,2	413605316,0	38807222,1
2013	361510089,1	410660505,7	50432000,0

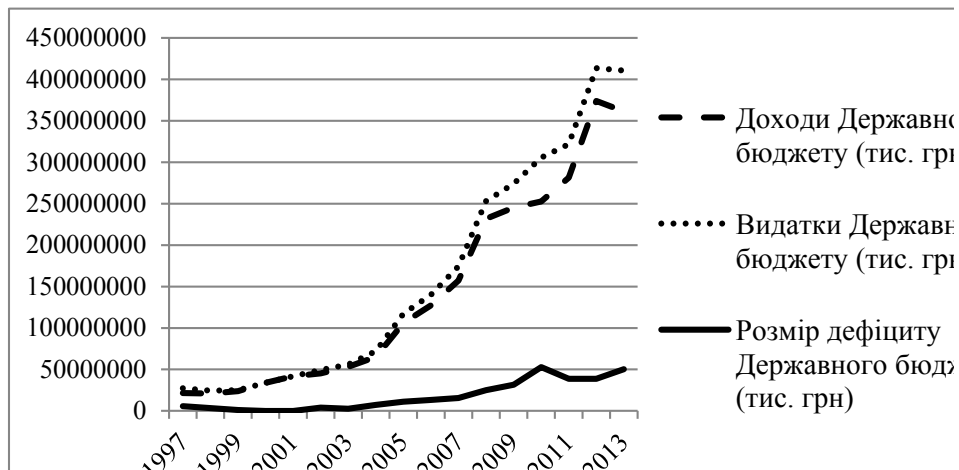


Рис. 1.3. Динаміка доходів, видатків та дефіциту Державного бюджету України з 1997 р. по 2013 р., тис. грн. [31–47]

Значні обсяги дефіциту Державного бюджету, який зазвичай покривається запозиченнями, вимагають проаналізувати й динаміку державного та гарантованого державою боргу на підставі аналітичних та статистичних матеріалів Міністерства фінансів України.

Згідно з Інформаційною довідкою Міністерства фінансів України щодо державного та гарантованого державою боргу України за станом на 31 грудня 2010 року державний та гарантований державою борг України становив 432235410,19 тис. грн або 54289336,46 тис. дол. США, в тому числі:

– державний та гарантований державою зовнішній борг – 276745560,73 тис. грн (64,03 % від загальної суми державного та гарантованого державою боргу) або 34759606,70 тис. дол. США;

– державний та гарантований державою внутрішній борг – 155489849,46 тис. грн (35,97 %) або 19529729,76 тис. дол. США.

Динаміку державного та гарантованого державою боргу подано на рис. 1.4.

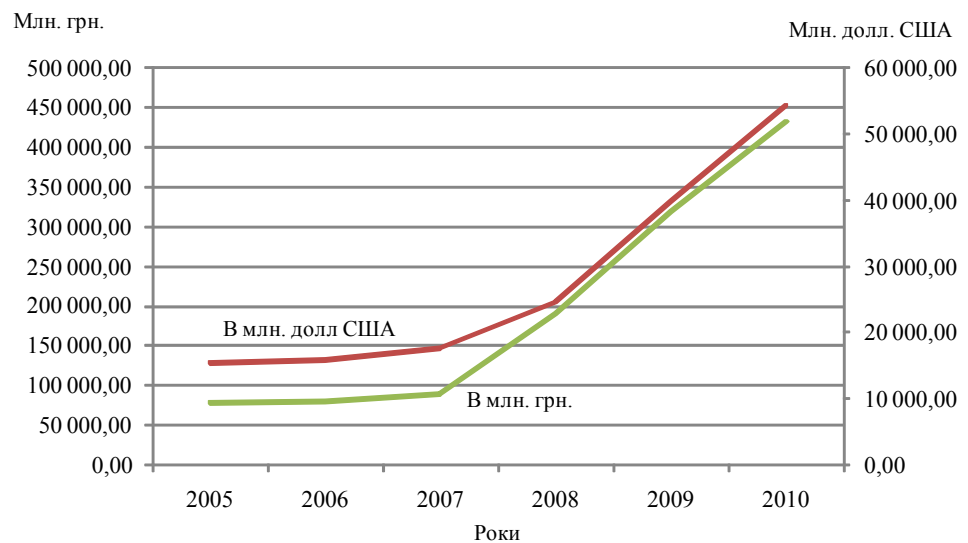


Рис. 1.4. Динаміка державного та гарантованого державою боргу з 2005 р. по 2010 р.

Таке зростання обсягів Державного боргу неможливо пояснити виключно впливом фінансової кризи – це планомірна руйнація системи державних фінансів – її бюджетної системи. Стрімке зростання державного боргу загрожує фінансовій безпеці держави та як наслідок потраплянням держави у боргову залежність.

Підбиваючи підсумки дослідженню державного боргу, маємо зазначити:

– по-перше, зростання державного бюджету свідчить про зменшення рівня боргової безпеки держави, зокрема й фінансової безпеки загалом;



– по-друге, є наслідком функціонування нецілісної роздрібненої системи державного фінансового контролю, що не в змозі відстежувати ефективність використання державних фінансових ресурсів.

Здійснена оцінка суттєвих показників бюджетного процесу вказує на необхідність охоплення державним фінансовим контролем усього обсягу фінансових ресурсів держави.

Це важливе макроекономічне завдання здатна виконувати лише цілісна система державного фінансового контролю, усі складові якої гармонійно взаємодіють одна з одною.

Побудована за критерієм цілісності система державного фінансового контролю має попереджувати безконтрольне зростання фінансової заборгованості держави, її роль полягає у підтриманні бюджетної дисципліни.

За допомогою контрольних заходів можливо зменшити приріст обсягів державного боргу за рахунок адекватності напрямків та обсягів запозичення, суворого контролю за цільовим використанням запозичених коштів та перерозподілу фінансових ресурсів, які мають бути повернуті до бюджету у результаті проведення контрольних заходів суб'єктами контролю.

Ще одним зі шляхів вирішення вищевказаної проблеми є організація та здійснення заходів із державного фінансового контролю за своєчасністю, цільовим характером та повнотою як витрачання, так і надходження коштів Держбюджету.

Продовжуючи дослідження складових частин предмета контролю, слід проаналізувати діяльність держави у розрізі управління об'єктами державної власності. Відповідним органом управління є Фонд державного майна України, який керується з цього питання Законом України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 року № 185-V [97]. Цим Законом визначаються правові основи управління об'єктами державної власності.

**Управління об'єктами державної власності** – здійснення Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами, іншими суб'єктами, визначеними цим Законом, повноважень щодо реалізації прав держави як власника таких об'єктів, пов'язаних із володінням, користуванням і розпоряджанням ними, у межах, визначених законодавством України, з метою задоволення державних та суспільних потреб.

Об'єктами управління державної власності є:

- майно, яке передане казенним підприємствам в оперативне управління;
- майно, яке передане державним комерційним підприємствам (далі – державні підприємства), установам та організаціям;
- майно, яке передане державним господарським об'єднанням;
- корпоративні права, що належать державі у статутних фондах господарських організацій (далі – корпоративні права держави);
- державне майно, що забезпечує діяльність Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, управління яким здійснюється в порядку, визначеному окремими законами;
- державне майно, передане в оренду, лізинг, концесію;

- державне майно, що перебуває на балансі господарських організацій і не увійшло до їх статутних фондів або залишилося після ліквідації підприємств та організацій;
- державне майно, передане в безстрокове безоплатне користування Національній Академії Наук України, галузевим академіям наук;
- безхазяйне та конфісковане майно, що переходить у державну власність за рішенням суду.

Згідно з вищезгаданим законодавчим актом, Фонд державного майна України здійснює управління державною власністю та державними корпоративними правами та діяльність у сфері **орендних відносин і виконання завдань з перерахування дивідендів до Державного бюджету країни**. Дані щодо надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності, отримані відповідно до звітних матеріалів про роботу Фонду державного майна України за період з 2005 р. по перший квартал 2010 р., подано у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності, за період з 2005 р. по перше півріччя 2010 р., тис грн**

Рік	Надходження коштів до Державного бюджету України за оренду державного майна		Перераховано дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній власності	
	План	Факт	План	Факт
2005	158000,0	274939,0	533200,0	1795105,0
2006	280000,0	328446,0	434115,0	914358,0
2007	310000,0	504055,0	250000,0	263871,0
2008	550000,0	682578,0	251607,0	273815,0
2009	555500,0	655230,0	297800,0	431190,0
перший квартал 2010	295795,0	279980,0	-	176810,0

Продовжимо дослідження державних фінансів як складових частин предмета контролю вивченням діяльності Пенсійного фонду України, який є відокремленою ланкою фінансової системи, проте входить до складу державних фінансів. Крім того, приділити увагу до цього центрального органу виконавчої влади вимагає те, що з 1 січня 2011 року повноваження й функції його зросли з причин введення консолідованого страхового внеску згідно

з Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-VI, яким визначено правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.

Зазначеними законом визначено, що Пенсійний фонд України – орган, уповноважений вести облік платників єдиного внеску, забезпечувати збір та ведення обліку страхових коштів, контролювати повноту та своєчасність їх сплати, вести Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування та виконувати інші функції, передбачені законом.

Визначено **єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування** – як консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Дані щодо надходження коштів до бюджету Пенсійного фонду України за даними звітних матеріалів про роботу Пенсійного фонду України протягом 2005, 2006, 2007, 2008 та 2010 років з урахуванням власних надходжень фонду та коштів, які надійшли з Державного бюджету України, подано у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

**Надходження до бюджету Пенсійного фонду України,  
протягом 2005–2010 рр., тис. грн**

Рік	Надходження коштів, всього	з них:	
		власні доходи	кошти Державного бюджету України
2005	65733300,0	42702100,0	23312200,0
2006	72197100,0	54292800,0	17263000,0
2007	101379800,0	75534000,0	25618500,0
2008	143500000,0	101900000,0	41400000,0
2010	183564200,0	119343100,0	64221100,0

Стосовно даних, що згруповані у таблиці 1.3, слід зазначити, що спостерігається зростання протягом досліджуваного періоду за усіма показниками.

Проте важливо наголосити, що надходження до бюджету фонду коштів з Державного бюджету України – це є покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду України, що не може не турбувати, враховуючи постійне зростання як дефіциту, так і його покриття.

Враховуючи вищенаведене та соціальну значущість фонду у системі державного управління, а також набуття повноваження стосовно збору та використання консолідованого страхового внеску, цей об'єкт та предмет

контролю повинен бути під постійним наглядом з боку системи державного фінансового контролю і всіх її суб'єктів.

Наступною часткою державних фінансових ресурсів, що є складовою частиною предмету контролю, тому і потребує розкриття, є проведення державних закупівель, зокрема у розрізі джерел фінансування. Фінансові ресурси спрямовані на проведення державних закупівель не є елементом державних фінансів, проте вони є важливим показником, який характеризує ефективність використання державних фінансових ресурсів з кількісного та якісного боків, а тому вони є предметом контролю системи державного фінансового контролю.

Законом України «Про здійснення державних закупівель» від 1 червня 2010 року № 2289-VI встановлюються правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; метою цього закону є створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції, забезпечення раціонального та ефективного використання державних коштів [75].

Також вказаним законодавчим актом дається визначення поняттям «державна закупівля» та «державні кошти»:

– **державна закупівля** – придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти у порядку, встановленому цим Законом;

– **державні кошти** – кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кошти Національного банку України, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, кошти, передбачені Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», кошти установ чи організацій, утворених у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями чи органами місцевого самоврядування, кошти державних та місцевих фондів, кошти державного оборонного замовлення, кошти державного замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб, кошти державного матеріального резерву, кошти Аграрного фонду, кошти Фонду соціального захисту інвалідів, кошти, які надаються замовникам під гарантії Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування за кредитами, позиками, які надаються іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями або на умовах співфінансування разом з іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями, кошти підприємств та їх об'єднань [75].

Для прикладу наведемо загальну суму коштів за укладеними договорами, яка в результаті проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг

за державні кошти у 2008 році становить 167, 3 млрд грн. Наочне відображення подано на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Структура розподілу коштів за укладеними у 2008 році договорами в розрізі джерел фінансування

Наступною складовою частиною предмету контролю, що потребує дослідження, є умови видачі векселя.

Законом України «Про обіг векселів в Україні» від 5 квітня 2001 року № 2374-III, зокрема статтею 13-1 визначено, що за видачу векселя без наявності грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги або без визначення у відповідному договорі умови проведення розрахунків із застосуванням векселів чи із зазначенням суми платежу за векселем, що є більшою від суми зобов'язань трасата перед трасантом або векселедавця (за переказним векселем – трасанта) перед особою, якій чи за наказом якої має бути здійснений платіж, на юридичну особу – векселедавця (за переказним векселем – трасанта) накладається штраф у розмірі від чотирьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [81].

Розгляд справ та складання протоколів за порушення умов видачі векселя здійснюються уповноваженими особами органів державної податкової служби, державного фінансового контролю, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку в порядку, встановленому законом.

Останньою часткою державних фінансових ресурсів, що потребує розкриття, є надання платних адміністративних послуг.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг» від 17 липня 2009 р. № 737 визначається Порядок надання адміністративних послуг органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування в межах делегованих їм органами виконавчої влади повноважень, підприємствами, установами та організаціями, на які згідно з нормативно-правовими актами покладено повноваження надавати адміністративні послуги [74].

Також вказаним законодавчим актом дається визначення поняттю «адміністративна послуга» та що до неї належить або не належить:

– **адміністративна послуга** – це послуга, яка є результатом здійснення суб'єктом повноважень щодо прийняття згідно з нормативно-правовими актами на звернення фізичної або юридичної особи адміністративного акта, спрямованого на реалізацію та захист її прав і законних інтересів та/або на виконання особою визначених законом обов'язків (отримання дозволу (ліцензії), сертифіката, посвідчення та інших документів, реєстрація тощо).

Адміністративні послуги можуть надаватися на платній і безоплатній основі.

До адміністративних послуг належить:

- видача ліцензій, дозволів та інших документів дозвільного характеру, сертифікатів, свідоцтв, атестатів, посвідчень;
- реєстрація (фактів, суб'єктів, прав, об'єктів, у тому числі легалізація суб'єктів і актів (документів), нострифікація та верифікація);
- інші види діяльності незалежно від назви, у результаті провадження яких заінтересованим фізичним та юридичним особам, а також об'єктам, що перебувають у власності, володінні чи користуванні таких осіб, надається або підтверджується певний юридичний статус та/або факт.

До адміністративних послуг не належить контрольна діяльність (проведення перевірки, ревізії, інспектування тощо), освітні, медичні та господарські послуги, які надаються органами виконавчої влади, державними підприємствами, установами та організаціями [74].

Продовжуючи дослідження складових частин предмету контролю, слід розглянути діяльність держави стосовно проведення оцінки можливого впливу квазіфіскальних операцій на показники бюджету.

Нагадаємо, що **квазіфіскальні операції** – це операції органів державної влади і місцевого самоврядування, Національного банку України, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, суб'єктів господарювання державного і комунального секторів економіки, що не відображаються у показниках бюджету, але можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету в майбутньому.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2012 р. № 692-р затверджено Перелік квазіфіскальних операцій і органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки можливого впливу таких операцій на показники бюджету [57].

Квазіфіскальними операціями визнаються наступні:

- залучення кредитів під державні гарантії суб'єктами господарювання – резидентами, реструктуризація боргів таких суб'єктів під державні гарантії;
- проведення гарантійних операцій, які пов'язані з настанням випадків за борговими зобов'язаннями суб'єктів господарювання – резидентів;
- здійснення Національною акціонерною компанією «Нафтогаз України» та іншими суб'єктами господарювання державного сектору економіки запозичень, за якими у разі зміни власника та з інших причин, встановлених у кредитному договорі (проспекті емісії облігацій), виникають зобов'язання щодо дострокового погашення запозичень;
- постачання природного газу за пільговими цінами підприємствам теплоенергетики для виробництва теплової енергії, яка споживається населенням (обраховується як різниця у цінах закупівлі Національною акціонерною компанією «Нафтогаз України» імпортованого природного газу та його реалізації підприємствам теплоенергетики для виробництва теплової енергії, яка споживається населенням, помножена на обсяг споживання природного газу підприємствами теплоенергетики для виробництва такої енергії);
- накопичення дебіторської заборгованості Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України» за продаж природного газу населенню і підприємствам теплоенергетики;
- надання послуг населенню з тепlopостачання за цінами (тарифами), нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво:
  - обраховується як різниця в тарифах на теплову енергію, що виробляється, транспортується та постачається населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю вартості теплової енергії, розрахованої на основі економічно обґрунтованих витрат, тарифам, що затверджуються органами державної влади, помножена на обсяг постачання населенню теплової енергії;
  - обраховується як різниця в тарифах на теплову енергію, що виробляється, транспортується та постачається населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю вартості теплової енергії, розрахованої на основі економічно обґрунтованих витрат, тарифам, що затверджуються органами місцевого самоврядування, помножена на обсяг постачання населенню теплової енергії;
- надання населенню послуг з водопостачання та водовідведення за цінами (тарифами), нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво:
  - обраховується як різниця в тарифах на послуги з водопостачання та водовідведення, яка виникла у зв'язку з невідповідністю вартості таких послуг, розрахованої на основі економічно обґрунтованих витрат, тарифам, що затверджуються органами державної влади, помножена на обсяг надання населенню послуг з водопостачання та водовідведення;
  - обраховується як різниця в тарифах на послуги з водопостачання та водовідведення, яка виникла у зв'язку з невідповідністю вартості таких послуг, розрахованої на основі економічно обґрунтованих витрат, тарифам,

що затверджуються органами місцевого самоврядування, помножена на обсяг надання населенню послуг з водопостачання та водовідведення;

- накопичення фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування заборгованості з виплати пенсій і соціальних допомог, залучення ними кредитних ресурсів для покриття дефіциту коштів на виконання поточних зобов'язань;

- відображення фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування дефіциту коштів та невиконаних поточних зобов'язань;

- накопичення заборгованості з відшкодування податку на додану вартість;

- списання безнадійного податкового боргу, розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків;

- відображення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, у тому числі сум податків і зборів (обов'язкових платежів), до бюджету;

- перевезення залізничним транспортом пільгових категорій пасажирів [57].

**Підсумовуючи дослідження складових державних фінансових ресурсів, що є предметом державного фінансового контролю, маємо зазначити наступне:**

- по-перше, державні фінансові ресурси – важливий елемент фінансової системи держави, тому питання контролю їх формування, надходжень і витрачання є першочерговим;

- по-друге, фактичне зростання обсягів показників доходів та видатків Державного бюджету України, надходжень коштів до Державного бюджету України як доходів від володіння й використання державної власності, надходжень до бюджету Пенсійного фонду України, витрачання коштів у державних закупівлях – все це має слугувати підґрунтям для розвитку державного фінансового контролю;

- по-третє, під час аналізу державного та гарантованого державою боргу встановлено зменшення фінансової безпеки держави, що є наслідком стрімкого зростання зовнішніх та внутрішніх запозичень, що повинно також бути під постійним контролем з боку системи державного фінансового контролю як на етапах планування й здійснення запозичень, так і на етапах витрачання й повернення запозичень.

На завершення розгляду питання щодо предмета контролю потрібно звернути увагу на вкрай важливе зауваження щодо незастосування у нормативно-правових актах регламентуючих контрольні повноваження суб'єктів державного фінансового контролю відносно предмета контролю загальноновизначеної і законодавчо закріпленої термінології та відсутності зв'язку з чинними нормативно-правовими актами, якими регулюється питання управління та використання державних ресурсів, визначаються терміни та поняття, правові засади функціонування бюджетної системи України, її



принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства й надання платних адміністративних послуг. Зокрема, з такими нормативно-правовими актами, як чинний Бюджетний кодекс України, закони «Про управління об'єктами державної власності», «Про обіг векселів в Україні» та «Про здійснення державних закупівель», а також постанова Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг» від 17 липня 2009 р. № 737 [1; 74; 75; 81; 97].

Здійснений розгляд питання щодо предмета та об'єкта контролю вказує на необхідність існування всеохоплюючого характеру організації державного фінансового контролю з метою всебічного охоплення предмету контролю та всього переліку об'єктів контролю.

З метою повного охоплення контрольними заходами розглянутих вище складових елементів системи державного фінансового контролю, зокрема об'єктів контролю, а також унеможливлення плутанини під час планування, організації і здійсненні контрольних дій, як на наш погляд, доцільно більш детально зазначати об'єкти контролю, застосовуючи *принцип причинності*.

**Принцип причинності** полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов'язана з зазначеним нами предметом контролю, тобто в обумовленості об'єкта предметом контролю.

### 1.3. ВИДИ, МЕТОДИ ТА ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Основою дослідження якості системи державного фінансового контролю є визначення методологічних засад її функціонування.

Тому наступне питання, яке нам необхідно буде розглянути в межах вивчення цієї теми та й взагалі для ще більш якісного з'ясування і пізнання сутності державного фінансового контролю, проведення дослідження та категоріальне визначення видів, методів та форм фінансового контролю.

Незважаючи на велику кількість наукових розробок, залишається невизначеним розмежування понять між методами та формами здійснення контролю, а також відповідність методів контролю відповідним формам контролю та методологічне обґрунтування цього положення при розбудові системи державного фінансового контролю для досягнення головної мети державного фінансового контролю, що полягає у всебічному та всеохоплюючому захисті фінансових та майнових ресурсів держави.

Слід розмежувати методологічні основи дослідження системи державного фінансового контролю та її методи, за безпосереднього використання яких здійснюються процедури контрольних дій.

Розкриття призначення і ролі фінансового контролю вимагає його чіткої класифікації, тому слід класифікувати за трьома напрямками: видами, формами і методами його здійснення.

### 1.3.1. Методологічне обґрунтування виду державного фінансового контролю

**Вид контролю** – це складова частина, що виражає (частково) зміст цілого і в той же час відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що у свою чергу визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій [113].

На наш погляд, **вид контролю** – це угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Державний фінансовий контроль слід поділяти в залежності від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю: **внутрішній і зовнішній** [113].

**Внутрішній фінансовий контроль** – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою частиною управління організацією і тому проводиться за її розсудом, на основі рішень даної організації [113].

Тобто **внутрішнім** називається такий контроль, коли суб'єкт і об'єкт входять до однієї системи.

**Зовнішній фінансовий контроль** – такий контроль, коли контроль здійснюється суб'єктом, що не входить до тієї ж системи, що і об'єкт. Заходи фінансового контролю, що здійснюються зовнішніми органами, звичайно охоплюють всю систему державних органів і тому можуть розглядатися як макрозаходи [113].

Обидва види контролю доповнюють один одного, і між ними встановлюється тісний симбіотичний зв'язок [113].

За загальнонауковим та поширеним у нормативно-правових актах міжнародних інституцій визначенням, на сучасному етапі розвитку державного фінансового контролю, його все частіше поділяють на три види контролю: **внутрішній, зовнішній, вищий**.

**Вищий фінансовий контроль** – вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто, якщо **вищий контроль** – у функції **зовнішнього**, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що не входить до тієї ж системи, що і суб'єкт. Якщо **вищий контроль** – у функції **внутрішнього**, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що належить до тієї ж системи, що і суб'єкт, з метою ієрархічності взаємовідносин в системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повно-

важень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю однієї групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи.

Таким чином, можна здолати інституційну пастку (усталену, неефективну норму поведінки державних інститутів), що має прояв у неконтрольованому здійсненні власних контрольних повноважень, шляхом впровадження самоконтролю в межах системи державного фінансового контролю з метою якісного підвищення єдності системи державного фінансового контролю.

Важливо відзначити, що на цей час в Україні відсутнє чітке розмежування та законодавче закріплення видів контролю на: вищий, зовнішній та внутрішній, що безумовно не додає єдності системі державного фінансового контролю країни.

Після визначення нами методологічних засад виду контролю необхідно перейти до визначення розмежування понять між методами та формами здійснення контролю.

### 1.3.2. Взаємозв'язок форм державного фінансового контролю

Важливою ознакою класифікації державного фінансового контролю є форма його здійснення.

Під **формами фінансового контролю** слід розуміти окремі сторони виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Критерії розмежування цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій із процесами формування і використання фондів фінансових ресурсів. Разом з тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку, відображаючи тим самим безперервний характер контролю [113].

**Попередній (превентивний) фінансовий контроль** є найефективнішою формою фінансового контролю, оскільки вона дає змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і витрат фінансових ресурсів, порушенню законодавства, оскільки здійснюється до проведення фінансових або господарських операцій [113].

**Поточний фінансовий контроль** є органічною частиною процесу оперативного фінансового управління і регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Він проводиться в процесі здійснення фінансово-господарських операцій [113].

**Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль** здійснюється після виконання фінансових операцій за певні минулі періоди часу шляхом вивчення даних обліку і звітності, планової, нормативної документації; контролю підлягає і фактичний стан справ [113].

Попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) фінансовий контроль взаємопов'язані і доповнюють один одного.

Попередній контроль забезпечує перевірку проектів бюджетів, фінансових планів, кошторисів і т. п. Поточний контроль допомагає своєчасно виявити недоліки і порушення в процесі фінансово-господарської діяльності і своєчасно їх ліквідувати. Наступний контроль виявляє недоліки, які не зафіксовані попереднім і поточним контролем.

Тільки застосування всіх указаних форм фінансового контролю в їх єдності і взаємозв'язку робить його систематичним, підвищує його ефективність [113].

### 1.3.3. Методичний інструментарій контролю

Наступною ознакою класифікації державного фінансового контролю є метод контролю.

Важливу роль у забезпеченні дійового фінансового контролю відіграє методика контролю, яка являє собою сукупність методів контролю, що використовуються у певному конкретному випадку. Необхідно правильно вибирати методичний інструментарій контролю, враховувати його адекватність предмету контролю, об'єктивність, надійність, орієнтацію на комплексність, оперативність і якість контролю.

Щодо визначення **категорії «метод»**, то за філософським словником: грецькою «methodos» – буквально «шлях до будь-чого» – в найзагальнішому значенні, засіб досягнення мети, певним чином впорядкована діяльність [103].

До **методів фінансового контролю** відносяться конкретні способи (прийоми), що застосовуються під час здійснення контрольних функцій [113].

У вузькому розумінні **метод фінансового контролю** являє собою сукупність прийомів і способів його здійснення, у широкому розумінні він характеризується системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, регулятивних принципів організації контролю.

**Метод фінансового контролю** – це цілеспрямована діяльність задля виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. При цьому способи контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю на документальний і фактичний, які в свою чергу поділяються на власні елементи.

Таким чином, саме метод контролю, а не форма контролю є сукупністю специфічних прийомів та засобів організації, планування та здійснення контрольних дій.

Цьому визначенню відповідають **ревізія, інспектування та аудит** як ті, що мають відповідний та послідовний набір дій необхідних для здійснення контрольних заходів спрямованих на досягнення мети.

**Ревізія** – це документальний та фактичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації за певний період часу з метою встановлення дотримання законодавства з фінансових питань, правильності обліку і достовірності облікових і звітних даних.

Ревізія є методом контролю всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації, законності здійснюваних операцій, їх доцільності і ефективності. Такі перевірки можуть проводитися наскрізним методом за ознакою однотипності операцій чи за ознакою взаємозв'язку між різними суб'єктами контролю і мають сильний контрольний вплив.

Основна мета ревізії – виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, установити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів до відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи із усунення недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення.

Ревізія здійснюється спеціальною уповноваженою ревізійною групою після виконання господарських операцій за минулий період часу. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного законодавства, нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, взаємовідносини з бюджетом, обґрунтовані системою доказів з визначенням розмірів збитків, втрат, нестач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності.

Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії класифікуються на:

- відомчі – проводяться підрозділами внутрішнього державного фінансового контролю;
- позавідомчі – здійснюються суб'єктами зовнішнього державного фінансового контролю.

За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

- планові – здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів;
- позапланові – проводяться в строки, не передбачені затвердженим планом (у разі стихійного лиха, незадовільної роботи підприємства чи взаємопов'язаних підприємств).

**Аудит** – є експертизою стану фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів з метою підтвердити достовірність показників, а також перевірити, чи ведеться фінансово-господарська діяльність та бухгалтерський облік згідно з чинними в державі нормативно-правовими положеннями.

На сьогодення в Україні існує декілька напрямків застосування аудиту, а саме:

- фінансовий аудит;
- операційний аудит;
- фінансово-господарський аудит;
- аудит ефективності.

**Інспектування** – є перевіркою окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій.

З метою підвищення дієвості державного фінансового контролю пропонується **класифікувати методи й форми контролю за принципом їх відповідності тому чи тому виду контролю**:

– аудит як метод контрольної діяльності відповідає попередній формі контролю, а за видом – внутрішньому контролю (підґрунтям такого твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що мають відбутися; у цьому випадку внутрішній контроль виступає у якості превентивного заходу);

– інспектування як метод контролю (йому притаманна поточна форма контролю, а за видом – це зовнішній контроль, оскільки контрольний захід здійснюється щодо дій, які відбуваються у теперішньому часі);

– ревізія як метод контролю (їй за формою контролю цілком відповідає наступна форма, а за видом – це вищий рівень контролю; підставою для цього твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що відбулися).

Наочне відображення структурних елементів методу державного фінансового контролю відображено на рис. 1.6.

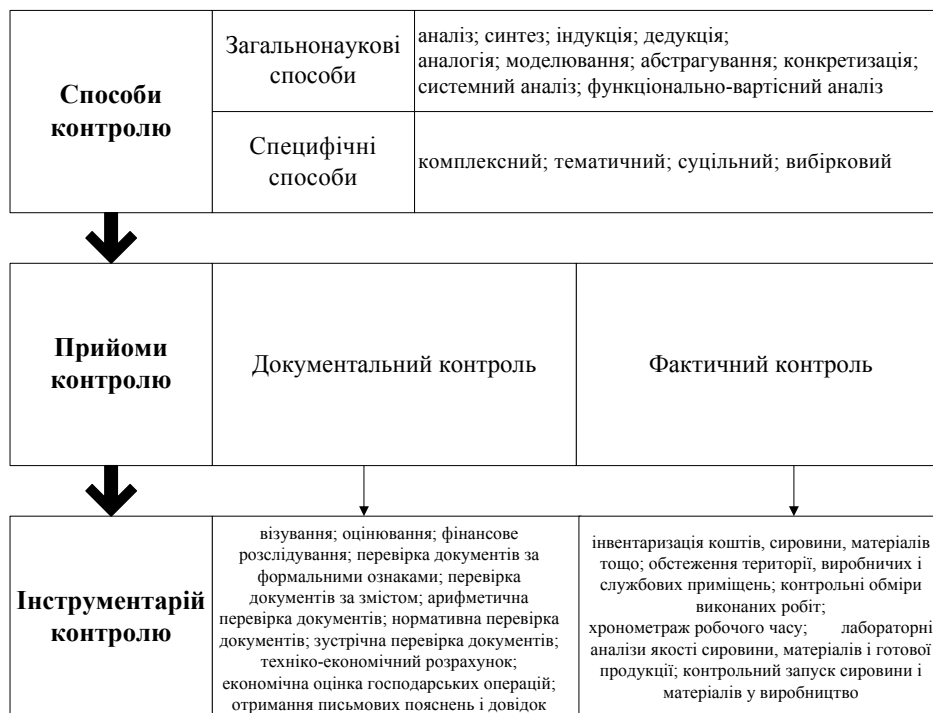


Рис. 1.6. Структурні елементи методу фінансового контролю

Розглянемо докладніше запропоновану структуру методу державного фінансового контролю.

**Загальнонаукові способи** державного фінансового контролю ґрунтуються на використанні:

- ✓ аналізу;
- ✓ синтезу;
- ✓ індукції;
- ✓ дедукції;
- ✓ аналогії;
- ✓ моделювання;
- ✓ абстрагування;
- ✓ конкретизації;
- ✓ системного аналізу;
- ✓ функціонально-вартісного аналізу.

**Аналіз** – (від грец. analysis – розкладання) – прийом дослідження, який включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленування його на складені об'єкти (за його ознаками, властивостями, стосунками). Кожна з виділених частин аналізується окремо в межах єдиного цілого (комплексна ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднання та ін.) [115].

**Синтез** (від грец. synthesis – з'єднання, поєднання, складання) – метод вивчення об'єкту в його цілісності, єдності і взаємному зв'язку його частин. У фінансовому контролі синтез пов'язаний з аналізом, оскільки він дозволяє з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їх зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле (контроль виконання плану виробництва та ін.) [115].

**Індукція** (від лат. inductio – виведення з окремого до загального) – прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта робиться на основі вивчення не усіх ознак, а окремих елементів цієї великої кількості, тобто висновок йде від конкретних чинників до загальних висновків (наприклад, ревізія дебіторської заборгованості проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім – синтетичного та ін.) [115].

**Дедукція** (від лат. deductio – виведення із загального до окремого) – прийом, за якого досліджується стан об'єкта в цілому і на основі логічних міркувань робляться висновки про його складові елементи, тобто висновок йде від загального до окремого (наприклад, ревізія дебіторської заборгованості проводиться спочатку за даними синтетичного обліку, а потім – аналітичного та ін.) [115].

**Аналогія** (від грец. analogia – схожість) – прийом наукового висновку, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на підставі їх схожості з іншими. Метод аналогії, базуючись на схожості деяких сторін різних об'єктів, складає основу стандартизації і моделювання, вживаного у фінансовому контролі [115].

**Моделювання** – прийом наукового пізнання, заснований на заміні об'єкта, що вивчається, його аналогом, моделлю, що містить істотні риси

оригіналів. У фінансовому контролі застосовуються стандарти (моделі) проведення контрольно-ревізійного процесу [115].

**Абстрагування** (від лат. *abstrahere* – відволікати) – прийом уявного відвернення. Дослідник шляхом абстракції переходить від конкретних об'єктів до абстрактних понять і законів розвитку (на підставі стану контролю в окремих підрозділах підприємства робляться висновки по підприємству в цілому і тому подібне) [115].

**Конкретизація** (від лат. *concretus* – густий, ущільнений) – дослідження певних об'єктів в усій їх різнобічності, в якісному різноманітті реального існування (виявлення в процесі контролю непродуктивних витрат по місцю їх освіти – підрозділам підприємства та ін.) [115].

**Системний аналіз** – вивчення об'єкту дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Системний аналіз у фінансовому контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма чинниками, що впливають на їх функціонування. Цей прийом широко використовується у фінансовому контролі, оскільки сприяє системному підходу до оцінки виробничої і господарсько-фінансової діяльності усіх ланок народного господарства [115].

**Функціонально-вартісний аналіз** – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування і оцінка економічної ефективності технологічних процесів та ін.) [115].

**Специфічні способи** державного фінансового контролю – способи, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки, такі як:

- ✓ комплексний;
- ✓ тематичний;
- ✓ суцільний;
- ✓ вибірковий.

**Комплексний спосіб контролю** – за якого контролю підлягають всі аспекти діяльності підконтрольного об'єкта.

**Тематичний спосіб контролю** – контроль зосереджується лише на окремих аспектах діяльності підконтрольного об'єкта.

**Суцільний спосіб контролю** – передбачає вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного і синтетичного обліку, а також в установленні, в повному обсязі реального стану грошових та матеріальних цінностей, основних засобів, готової продукції, незавершене виробництво тощо об'єкта контролю.

**Вибірковий спосіб контролю** – перевіряються всі документи в окремі періоди протягом року або перевіряється частина документів, але за весь звітний період, а також в установленні, вибірково реальний стан грошових та матеріальних цінностей, або основних засобів, або готової продукції, або незавершене виробництво тощо об'єкта контролю.



Прийоми контролю поділяються на **документальний** і **фактичний контроль** із власним інструментарієм, притаманним виключно тому чи іншому прийому.

**Документальний контроль** дозволяє встановити суть і достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, в яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному і статистичному обліку, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими **інструментами**:

- візування;
- оцінювання;
- фінансове розслідування;
- перевірка документів за формальними ознаками;
- перевірка документів за змістом;
- арифметична перевірка документів;
- нормативна перевірка документів;
- зустрічна перевірка документів;
- техніко-економічний розрахунок;
- економічна оцінка господарських операцій;
- отримання письмових пояснень і довідок.

**Візування** – процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів тощо на предмет відповідності їх норм чинному законодавству, залишкам наявної на підприємстві (в установі, організації) продукції тощо. Саме в цей момент відбувається попередній контроль із застосуванням формальної й логічної перевірки підготовлених документів, арифметичної перевірки підсумків, контрольного порівняння на збалансованість окремих норм і показників документів.

**Оцінювання** – визначення й аналіз ймовірності виникнення ризиків та значущості їх впливу на підконтрольні організації, суспільні ресурси держави чи управління ними, є базою для управління ризиками, межує з прогнозною функцією управління.

**Фінансове розслідування** – полягає в поглибленому вивченні фактів, що містять ознаки шахрайства, застосовує слідчо-юридичне обґрунтування, непрямі методи доведення вигоди від скоєних порушень, аналітичне й системне групування.

**Перевірка документів за формальними ознаками** є першим ступенем документального контролю. У процесі його з'ясовують:

✓ точність заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ;

- ✓ наявність усіх необхідних реквізитів;
- ✓ своєчасність складення документа;
- ✓ відповідність підписів осіб, які склали документ.

Цей метод застосовується у перевірці всіх документів із метою виявлення фактів підробки та дописувань у них, виправлення цифрових даних

і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки робиться висновок про визнання достовірності документа. Наприклад, бухгалтерії підприємств, установ і організацій не повинні приймати до виконання і відпускати товарно-матеріальні цінності за ксерокопіями платіжних доручень і довіреностей [118].

**Перевірка документів за змістом** є другим ступенем документального контролю. Вона здійснюється шляхом зіставлення даних операцій, зазначених у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними (можливостями) виробництва з метою встановлення законності (достовірності) зафіксованих операцій [118].

**Арифметична перевірка документів** здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахунків і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків і виявлення крадіжок, прихованих за неправильними арифметичними діями [118].

**Нормативна перевірка документів** здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг з нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво чи утримання установи сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо [118].

**Зустрічна перевірка документів** проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях. Шляхом зустрічної перевірки належить обов'язково перевірити ті документи, на яких виявлено сліди необумовлених виправлень, підтирань, які нечітко написані або суперечать логіці господарських операцій, а також що засвідчують надходження гостродефіцитних і дорогих товарно-матеріальних цінностей.

Проведення зустрічної перевірки дає змогу виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожній із залучених до неї сторін, зокрема:

- ✓ неоприбуткування товарів, отриманих від постачальників, і коштів, що надійшли на поточний рахунок;
- ✓ привласнення виручки, яка здається в банк;
- ✓ завищення цін у видаткових документах;
- ✓ наявність безтоварних операцій тощо.

Такі зловживання приховуються шляхом виправлення даних в окремих примірниках документів, складання нових неправдивих документів, неправильного відображення чи невідображення взагалі в документах і в облікових регістрах операцій, які насправді були здійснені [118].

**Техніко-економічний розрахунок** здійснюється для перевірки достовірності обсягів планових і фактичних витрат з виконання окремих видів робіт чи виготовлення продукції, підтвердження чи заперечення встановлених норм, тарифів, розцінок [118].

**Економічна оцінка господарських операцій** об'єднує низку загальноекономічних методів (приймів) аналізу та оцінки з метою встановлення доцільності, раціональності окремих операцій і ефективності господарювання підконтрольного об'єкта в цілому за певний проміжок часу (порівняння, групування, питома вага, середні величини тощо) [118].

**Письмові пояснення і довідки** допомагають перевірити достовірність даних, відображених у документах, виявити підробки, встановити події та їх учасників, що справді існують, тощо.

Зауважимо, що правильність здійснення багатьох фінансово-господарських операцій установ, організацій, підприємств не завжди можна перевірити за допомогою інструментів документального контролю. Часто виникає необхідність провести перевірку фактичної наявності грошових коштів, основних засобів і матеріалів та інших активів.

**Фактичний контроль** полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта лічбою, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та ін., де до об'єктів фактичного контролю відносять гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готову продукцію, незавершене виробництво, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими **інструментами**:

- інвентаризація коштів, сировини, матеріалів тощо;
- обстеження території, виробничих і службових приміщень;
- контрольні обміри виконаних робіт;
- хронометраж робочого часу;
- лабораторні аналізи якості сировини, матеріалів і готової продукції;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво.

**Інвентаризація** має за мету впевнитися у наявності обсягів коштів, сировини, матеріалів, нематеріальних активів і зобов'язань, зазначених у фінансових звітах [118].

**Обстеження території, виробничих і службових приміщень** проводиться з метою переконатися у наявності певних виробничих потужностей, обсягах складських приміщень, здійсненні у певний час господарської діяльності, у правдивості складання актів на введення або виведення з експлуатації основних засобів тощо [118].

**Контрольні обміри виконаних робіт** проводяться з метою встановити фактичні обсяги і вартість виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт.

**Хронометраж робочого часу** проводять із метою визначення фактичних затрат праці на виконання певних господарських операцій і розміру їх оплати [118].

**Лабораторні аналізи** сировини, матеріалів, готової продукції і виконаних робіт проводять спеціалізовані установи за зверненням керівника контролю-

ревізійного органу, коли визначити якісні їх ознаки іншими прийомами контролю неможливо [118].

**Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво** проводять у таких же умовах, у такому ж порядку і в такій же технологічній послідовності, в якій зазвичай здійснюються аналогічні процеси з метою визначення достовірності чинних норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-ремонтних робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: факти застосування застарілих норм, у результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувані роботи; неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу під час виплати грошових винагород із запровадження нової техніки; дійсний стан справ [118].

Таким, чином під час здійснення будь-якого, із наведених методів державного фінансового контролю, але насамперед ревізії може і повинен застосовуватися в повному обсязі методичний механізм державного фінансового контролю.

На підставі вищенаведеного можна стверджувати, що застосування всіх видів методів і форм контролю, а також застосування методичного механізму сприяє ефективному функціонуванню системи державного фінансового контролю.

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Фінансовий контроль як функція управління фінансами.
2. Походження терміна «контроль».
3. Фінансовий контроль.
4. Призначення фінансового контролю.
5. Державний фінансовий контроль – його визначення.
6. Завдання державного фінансового контролю.
7. Мета державного фінансового контролю.
8. Види державного фінансового контролю.
9. Основні функції державного фінансового контролю.
10. Форми здійснення державного фінансового контролю.
11. Система державного фінансового контролю.
12. Предмет державного фінансового контролю.
13. Сукупність складових елементів системи державного фінансового контролю.
14. Метод фінансового контролю: його структурні елементи та їх визначення.
15. Методи державного фінансового контролю.
16. Структурні зв'язки між складовими елементами системи державного фінансового контролю та їх ієрархічне сполучення.
17. Принципи державного фінансового контролю.
18. Принцип причинності.
19. Об'єкт державного фінансового контролю.
20. Склад предмета контролю.
21. Внутрішній державний фінансовий контроль.
22. Зовнішній державний фінансовий контроль.
23. Вищий державний фінансовий контроль.
24. Сутність державного фінансового контролю.
25. Управління об'єктами державної власності.
26. Здійснення державних закупівель.
27. Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво.
28. Лабораторні аналізи.
29. Хронометраж робочого часу.
30. Контрольні обміри виконаних робіт.
31. Обстеження території, виробничих і службових приміщень.
32. Інвентаризація.
33. Економічна оцінка господарських операцій.
34. Техніко-економічний розрахунок.
35. Зустрічна перевірка документів.
36. Нормативна перевірка документів.
37. Арифметична перевірка документів.
38. Перевірка документів за змістом.
39. Перевірка документів за формальними ознаками.

40. Фінансове розслідування.
41. Оцінювання.
42. Візування.
43. Вибірковий спосіб контролю.
44. Суцільний спосіб контролю.
45. Тематичний спосіб контролю.
46. Комплексний спосіб контролю.
47. Функціонально-вартісний аналіз.
48. Системний аналіз.
49. Конкретизація.
50. Абстрагування.
51. Моделювання.
52. Аналогія.
53. Дедукція.
54. Індукція.
55. Синтез.
56. Аналіз.
57. Інспектування.
58. Аудит.
59. Ревізія.
60. Цілісна система державного фінансового контролю.
61. Структура методу державного фінансового контролю.

## РОЗДІЛ 2

---

### **ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ МІЖНАРОДНИХ ІНСТИТУЦІЙ**

#### **2.1. ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДґРУНТЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ;**

#### **2.2. ДОСВІД МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ З ПИТАНЬ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ПРЕДСТАВНИЦТВО УКРАЇНИ В НИХ:**

- 2.2.1. Міжнародна організація вищих контрольних органів -INTOSAI: її роль у розбудові та вдосконаленні державного фінансового контролю;
- 2.2.2. Мета та завдання Європейської організації вищих органів фінансового контролю - EUROSAI;
- 2.2.3. Пріоритетні напрямки співробітництва та рекомендації Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав.

## 2.1. ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДҐРУНТЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Нормативно-правові відносини є головними складовими у структурі державного управління, за допомогою яких формуються зовнішні межі системи державного фінансового контролю у середовищі державних фінансів.

Організація, впровадження та функціонування державного фінансового контролю забезпечені чинним законодавством України на всіх його рівнях, а саме:

- першим рівнем є Конституція України;
- другим рівнем є Кодекси України;
- третім рівнем є Закони України;
- четвертим рівнем є правові акти Президента України та Кабінету Міністрів України;
- п'ятим рівнем є нормативно-правові акти суб'єктів контролю.

**Розглянемо докладніше вищенаведене законодавче підґрунтя щодо функціонування державного фінансового контролю в Україні в розрізі запропонованої структурної побудови із різних рівнів нормативно-правових актів.**

***По-перше, законодавчим актом найвищого рівня – Конституцією України визначено наступне:***

- згідно зі статтею 98 – контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України;
- згідно зі статтею 116 – Кабінет Міністрів України забезпечує проведення фінансової політики, здійснює управління об'єктами державної власності і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України [9].

***По-друге, наступним рівнем законодавчого акту є Кодекси України:***

***– Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV, яким впроваджується державний фінансовий аудит, а саме:*** стаття 363 «Аудит та державний фінансовий аудит», зокрема, визначає, що «Державний фінансовий аудит» є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до законів.

Державний фінансовий аудит може проводитися за ініціативою суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит) [3].



– **Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, який набрав чинності з 1 січня 2011 року, яким передбачається наступне:**

- впровадження контролю за дотриманням бюджетного законодавства серед учасників бюджетного процесу на всіх його стадіях;
- визначення повноваження органів державної влади з контролю за дотриманням бюджетного законодавства;
- класифікація порушень бюджетного законодавства;
- встановлення заходів впливу за порушення бюджетного законодавства та їх застосування;
- встановлення відповідальності за порушення бюджетного законодавства під час бюджетного процесу його учасниками;
- визначення прав і обов'язків об'єкта контролю у разі його незгоди з застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства [1].

*Впровадження контролю за дотриманням бюджетного законодавства серед учасників бюджетного процесу на всіх його стадіях визначено в наступних статтях Кодексу, а саме:*

- статтею 19 «Стадії та учасники бюджетного процесу» передбачено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства;
- статтею 22 «Розпорядники бюджетних коштів» визначено контрольні дії головних розпорядників бюджетних коштів, зокрема здійснення управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм із забезпеченням ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, організації та координації роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;
- статтею 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» визначається, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує:
  - оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
  - правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
  - досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
  - проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Також визначено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах:

– внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ;

– внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Крім того, основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

– статтею 122 «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів» передбачено, що у разі порушення вимог цього Кодексу та закону про Державний бюджет України щодо складання відповідного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, Кабінету Міністрів України надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, обласний бюджет, бюджети міст Києва та Севастополя звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації наступного дня після підписання Головою Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради рішення про місцевий бюджет або внесення до нього змін надсилають його центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

У разі порушення вимог щодо складання бюджету згідно з цим Кодексом та законом про Державний бюджет України в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, Голові Ради міністрів Автономної Республіки Крим, голові обласної, Київської та Севастопольської

міських державних адміністрацій надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про районний, міський (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення), районний у містах Києві та Севастополі бюджети звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Районні державні адміністрації, виконавчі органи міських (міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) та районних у містах рад наступного дня після підписання керівником відповідної місцевої ради рішення про місцевий бюджет або внесення до нього змін надсилають його Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям, виконавчим органам міських рад.

У разі порушення вимог щодо складання бюджету згідно з цим Кодексом, законом про Державний бюджет України чи рішенням районної, міської (міста республіканського (Автономної Республіки Крим) та обласного значення) ради про бюджет у частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, голові районної державної адміністрації, голові виконавчого органу міської (міста республіканського (Автономної Республіки Крим) та обласного значення) ради надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про міський (міст районного значення), сільський, селищний та районний у місті бюджети звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Виконавчі органи міських міст районного значення, сільської, селищної, районної у місті рад наступного дня після підписання керівником рішення про відповідний бюджет або внесення до нього змін надсилають його районній державній адміністрації чи виконавчому органу міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) ради [1].

*Визначення повноважень органів державної влади з контролю за дотриманням бюджетного законодавства встановлено в наступних статтях кодексу, а саме:*

– стаття 109 «Повноваження Верховної Ради України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначає наступне:

1. Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі:

1) визначення основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;

2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України;

3) внесення змін до закону про Державний бюджет України;

4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про

використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм);

5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України;

6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій.

Верховна Рада України здійснює контроль за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, визначених Конституцією України.

2. До повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать:

1) підготовка питання щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України;

2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини;

3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України;

4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду;

5) взаємодія з Рахунковою палатою (включаючи попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати).

За зверненням Комітету Верховної Ради України з питань бюджету органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування надають інформацію про державний та місцеві бюджети, необхідну йому для підготовки та попереднього розгляду бюджетних питань.

3. Комітети Верховної Ради України беруть участь у попередньому розгляді питання щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період та проекту закону про Державний бюджет України, а також попередньо розглядають питання про виконання Державного бюджету України (включаючи висновки і пропозиції Рахункової палати щодо використання коштів Державного бюджету України) у частині, що віднесена до компетенції комітетів.

– статтею 110 «Повноваження Рахункової палати з контролю у бюджетному процесі» наведено перелік контрольних повноважень Рахункової палати України: здійснення контролю за використанням коштів Державного бюджету України, в тому числі на обслуговування і погашення державного боргу.

Крім того, Рахункова палата подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану використання коштів Державного бюджету України за підсумками кожного кварталу.

– статтею 111 «Повноваження центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, та місцевих фінансових органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» передбачено наступне:

1. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено законодавством.

2. Місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів.

3. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, та місцеві фінансові органи у встановленому законодавством порядку одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їх виконання.

– статтею 112 «Повноваження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено наступні контрольні повноваження, а саме контроль за:

1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності.

– статтею 113 «Повноваження органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено такі повноваження, як контроль за:

1) цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

5) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

– статтею 114 «Повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад з контролю за дотриманням бюджетного законодавства», визначено наступне:

Верховна Рада Автономної Республіки Крим та відповідні місцеві ради з контролю за дотриманням бюджетного законодавства здійснюють:

1) контроль за виконанням рішення про місцевий бюджет;

2) інші повноваження, передбачені цим Кодексом, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

– статтею 115 «Повноваження Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» передбачено наступний розподіл контрольних повноважень: контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів,

розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі, здійснюється:

1) Радою міністрів Автономної Республіки Крим – щодо бюджетів міст Автономної Республіки Крим республіканського значення та районних бюджетів Автономної Республіки Крим;

2) обласними державними адміністраціями – щодо районних та міських (міст обласного значення) бюджетів;

3) міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі – щодо районних у цих містах бюджетів;

4) районними державними адміністраціями – щодо міських (міст районного значення), селищних, сільських бюджетів та бюджетів їх об'єднань, що створюються згідно із законом;

5) виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах, сіл, селищ чи міст районного значення, що входять до складу цих міст [1].

*Класифікація порушень бюджетного законодавства встановлена наступними статтям Кодексу:*

– статтею 116 «Порушення бюджетного законодавства» визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання, а саме:

1) включення недостовірних даних до бюджетних запитів;

2) порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;

3) визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників;

4) планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

5) порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради);

6) порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

7) прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів);

8) порушення вимог цього Кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом;

9) включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень із джерел, не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

10) зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють управління надходжень бюджету;

11) зарахування доходів бюджету до іншого, не визначеного цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів;

12) здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог цього Кодексу;

13) прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;

14) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог цього Кодексу;

15) створення позабюджетних фондів, порушення вимог цього Кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;

16) порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;

17) порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

18) порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

19) порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України;

20) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України;

21) порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань;

22) порушення вимог цього Кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;

23) здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також



безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України;

24) нецільове використання бюджетних коштів;

25) порушення вимог цього Кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет);

26) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог цього Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету;

27) здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч цьому Кодексу;

28) здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до цього Кодексу мають проводитися з іншого бюджету;

29) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;

30) порушення вимог цього Кодексу щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету;

31) порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації;

32) включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

33) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;

34) порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі;

35) невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку;

36) включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів;

37) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;

38) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;

39) порушення вимог статті 28 цього Кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет;

40) інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

– статтею 119 «Нецільове використання бюджетних коштів» дається тлумачення, що нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають:

1) бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

2) напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;

3) бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів) [1].

*Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства та їх застосування визначені у наступних статтях Кодексу:*

– статтею 117 «Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства» зазначено, які можуть застосовуватися заходи впливу до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства – застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1–3, 10, 11, 14–29, 32–36, 38 і 40 частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому статтею 120 цього Кодексу;

3) призупинення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22–29, 38 і 40 частини першої статті 116 цього Кодексу.

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України;

4) зменшення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 цього Кодексу.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 24 (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 цього Кодексу;

7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 цього Кодексу.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Державного казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України, – застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом.

– статтею 118 «Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими цим Кодексом на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

2) рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених пунктами 2–5 та 7 частини першої статті 117 цього Кодексу, приймається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, органами державного фінансового контролю, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів. Рішення набирає чинності з дня його підписання.

Форма та порядок складання протоколу про порушення бюджетного законодавства встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики;

3) не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених статтею 117 цього Кодексу, за раніше виявлені і усунені порушення бюджетного законодавства;

4) інформація про результати здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства оприлюднюється органами, уповноваженими на

здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законом.

– статтею 120 «Зупинення операцій з бюджетними коштами» визначено, що:

1) зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначається Кабінетом Міністрів України;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом [1].

*Відповідальність за порушення бюджетного законодавства під час бюджетного процесу його учасниками встановлюється Кодексом у наступних статтях:*

– статтею 121 «Відповідальність за порушення бюджетного законодавства» передбачено наступне:

1) посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом;

2) порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб залежно від характеру вчинених ними діянь.

– статтею 123 «Відповідальність органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» передбачено наступне:

1) органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, несуть відповідальність за:

- невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;

- несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів;

- здійснення витрат із перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;

- порушення в процесі контролю за бюджетними повноваженнями підчас зарахування надходжень бюджету та здійснення платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;

- недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів;

2) керівники органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, несуть персональну відповідальність у разі вчинення ними порушення бюджетного законодавства та невиконання вимог щодо казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів, встановлених цим Кодексом [1].

*Права і обов'язки об'єкта контролю у разі його незгоди з застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства у Кодексі передбачені в наступних статтях:*

– статтею 124 «Оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено права і обов'язки об'єкта контролю у разі його незгоди з застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, такі як:

1) рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства може бути оскаржено у порядку, встановленому законом. Рішення може бути оскаржено в органі, що його виніс, або в суді протягом 10 днів із дня його винесення, якщо інше не передбачено законом;

2) оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства не зупиняє виконання зазначеного рішення;

3) у разі визнання судом рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства повністю чи частково незаконним особою, щодо якої воно було винесено, поновлюються обмежені таким рішенням права;

4) рішення суду може бути оскаржено у порядку, встановленому законом [1].

***По-третє, наступним рівнем нормативно-правового забезпечення функціонування державного фінансового контролю є Закони України, якими визначені правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення тим або іншим суб'єктом державного фінансового контролю відносно об'єкта контролю за предметом контролю:***

*Закони України, що регламентують правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення суб'єктом державного фінансового контролю, наступні:*

– Законом України № 315/96-ВР від 11 липня 1996 року «Про Рахункову палату» визначено правові основи діяльності Рахункової палати України, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення [95];

– Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (в редакції, що діяла до 16.10.2012р) визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності, з 16.10.2012 з прийняттям Закону України №5463-VI від 16.10.2012, було внесено певні зміни до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», зокрема – змінено назву на «Закон України Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [86];

*Закони України, які додатково передбачають здійснення контролю за відповідними напрямками відносно об'єктів та предмета контролю, зокрема:*

– Закон України «Про основи національної безпеки України» від 19 червня 2003 року № 964-IV [85];

– Законом України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 року № 185-V, зокрема, визначено контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності, використанням державного майна [97];

– Законом України «Про здійснення державних закупівель» від 1 червня 2010 року № 2289-VI визначено повноваження Державної казначейської служби України у сфері державних закупівель, а також визначено, що Рахункова палата, Антимонопольний комітет України, Державна фінансова інспекція України, Державна служба статистики України здійснюють контроль у сфері державних закупівель у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України [75];

– Законом України «Про обіг векселів в Україні» від 5 квітня 2001 року № 2374-III, зокрема статтею 13-1, визначено, що за видачу векселя без наявності грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги або без визначення у відповідному договорі умови проведення розрахунків із застосуванням векселів чи із зазначенням суми платежу за векселем, що є більшою від суми зобов'язань трасанта перед трасантом або векселедавця (за переказним векселем – трасанта) перед особою, якій чи за наказом якої має бути здійснений платіж, на юридичну особу - векселедавця (за переказним векселем – трасанта) накладається штраф у розмірі від чотирьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Розгляд справ та складання протоколів за порушення умов видачі векселя здійснюються, зокрема уповноваженими особами державного фінансового контролю [81].

***По-четверте, черговим рівнем нормативно-правового забезпечення функціонування державного фінансового контролю є правові акти Президента України та Кабінету Міністрів України щодо здійснення державного фінансового контролю суб'єктами контролю відносно об'єкта контролю за предметом контролю:***

– діяльність Державної фінансової інспекції України як суб'єкта контролю, регулюється:

1) Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, яким було утворено Державну фінансову інспекцію України у складі Державної контрольно-ревізійної служби в Україні шляхом реорганізації Головного контрольно-ревізійного управління України [83];

2) Указом Президента України 23 квітня 2011 року № 499/2011 – затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України [22];

3) постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 2011 р. № 765 «Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції», якою утворено як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної фінансової інспекції шляхом перетворення територіальних органів Головного контрольно-ревізійного управління [99];

4) наказом Міністерства фінансів України від 3 жовтня 2011 року № 1236 «Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи», зокрема Положення про державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та Положення про державні фінансові інспекції у районах, містах та міжрайонні, об'єднані в районах та містах державні фінансові інспекції [58];

5) інструкціями і методичними рекомендаціями з організації та проведення контрольних заходів, затвердженими Кабінетом Міністрів України [16; 24; 59; 62; 66–69; 87; 92];

– діяльність Державної казначейської служби України як суб'єкта фінансового контролю регулюється:

1) Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, яким було утворено Державну казначейську службу України, що отримала функції у сфері казначейського обслуговування державного бюджету [83];

2) Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 затверджено Положення про Державну казначейську службу України [21];

– діяльність суб'єктів внутрішнього фінансового контролю визначається:

1) постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001, якою затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [5];

2) наказом Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995, яким затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [15];

3) нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України щодо визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту [8; 105].

– відносно об'єктів та предмета контролю, тобто здійснення контролю за відповідними напрямками, зокрема:

– постановою Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг» від 17 липня 2009 р. № 737 [74].

**П'ятим рівнем є нормативно-правові акти суб'єктів контролю: Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України у складі Державної контрольно-ревізійної служби в Україні та Державної казначейської служби України** – розроблені та затверджені відповідним чином з питань організації, планування, здійснення власних контрольних заходів та форм звітності внутрішнього контролю [56; 59–61; 63; 70–73].

## 2.2. ДОСВІД МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ З ПИТАНЬ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ПРЕДСТАВНИЦТВО УКРАЇНИ В НИХ

Входження України до міжнародних інституцій з державного фінансового контролю вимагає враховувати їх розробки щодо удосконалення державного фінансового контролю під час розбудови національної системи державного фінансового контролю.

Україна входить до складу таких міжнародних інституцій з питань фінансового контролю, як:

- Міжнародна організація вищих контрольних органів – INTOSAI (далі – INTOSAI);
- Європейська організація вищих органів контролю державних фінансів – EUROSAI (далі – EUROSAI);
- Вищі органи фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав.

Україну у згаданих міжнародних інституціях представляє Рахункова палата України як вищий орган державного фінансового контролю країни.

Необхідно відзначити, що питання пов'язані, з розбудовою дієвого державного фінансового контролю, привертають увагу не тільки зазначених міжнародних інституцій з питань фінансового контролю, але і Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй, якою 22 вересня 2011 року було прийнято Резолюція Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй № A/66/209 «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю», де визначено, що Генеральна асамблея на підставі резолюції Ради з економічних та соціальних питань № 2011/2 від 26 квітня 2011 року, своїх резолюцій № 59\55 від 2 грудня 2004 р., № 60/63 від 30 листопада 2005 р. і попередніх резолюцій щодо державного управління та розвитку, а також Декларації Тисячоліття Об'єднаних Націй, підкреслюючи необхідність упровадження ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, які мають відігравати ключову роль в імплементації погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття, наголошуючи на необхідності інституційного розвитку і схвалюючи у зв'язку із цим співробітництво Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю та Об'єднаних Націй,

1) визнає, що вищі органи фінансового контролю можуть виконувати свої завдання об'єктивно й ефективно тільки за умови, якщо вони будуть незалежними від суб'єктів аудиту та захищеними від зовнішнього впливу;

2) відзначає важливу роль вищих органів фінансового контролю в просуванні ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, що сприяє досягненню національних цілей і пріоритетів розвитку держави так само, як і погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття;



3) високо оцінює роботу Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю щодо просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, а також забезпечення кращих умов життя громадянам;

4) наголошує на важливості Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (1977) і Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю (2007) і закликає застосовувати відповідно до національної інституційної структури принципи, викладені в них;

5) закликає держави-члени та відповідні інституції Об'єднаних Націй продовжувати й інтенсифікувати співробітництво, зокрема і з питань інституційного розвитку, з Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю з метою просування належного управління – ефективного, підзвітного, результативного та прозорого – шляхом посилення ролі вищих органів фінансового контролю.

Розглянемо детально статутні положення та завдання, а також найбільш вагомі та значущі результати діяльності щодо побудови, функціонування та удосконалення державного фінансового контролю кожної міжнародної організації.

### **2.2.1. Міжнародна організація вищих контрольних органів – INTOSAI: її роль у розбудові та вдосконаленні державного фінансового контролю**

В першу чергу розглянемо INTOSAI, яка є міжнародною професійною організацією, що об'єднує вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй.

INTOSAI була створена у 1953 році, наразі до її складу входять ВОФК 189-ти країн світу, ще 4 ВОФК є асоційованими членами організації (Рахункова палата України є повноправним членом INTOSAI з 1998 року).

Офіційними мовами INTOSAI є арабська, англійська, французька, німецька та іспанська.

До складу INTOSAI входять сім регіональних організацій вищих органів фінансового контролю, які забезпечують просування цілей INTOSAI на регіональному рівні, а саме:

- Організація вищих органів фінансового контролю країн Латинської Америки (OLACEFS), створена у 1965 році;
- Організація вищих органів фінансового контролю африканських країн (AFROSAI), створена у 1976 році;
- Організація вищих органів фінансового контролю країн арабського світу (ARABOSAI), створена у 1976 році;
- Азійська організація вищих органів контролю державних фінансів (ASOSAI), створена у 1978 році;
- Організація вищих органів фінансового контролю країн Південно-тихоокеанського регіону (SPASAI), створена у 1987 році;

- Організація вищих органів фінансового контролю країн Карибського регіону (CAROSAI), створена у 1988 році;
- Європейська організація вищих органів фінансового контролю (EUROSAI), створена у 1990 році.

Керівними органами INTOSAI є Конгрес, Рада керуючих та Секретаріат:

- Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Під час Конгресу відбувається підбиття підсумків діяльності робочих органів INTOSAI, затверджуються розроблені ними документи та приймаються стратегічні рішення щодо майбутнього функціонування організації;
- Рада керуючих складається з 16 членів, збирається один раз на рік із метою поточного управління та забезпечення безперервного функціонування організації між конгресами;
- Секретаріат INTOSAI виконує адміністративні функції, постійно розташований у Відні (Австрія).

Робочими органами INTOSAI, що забезпечують виконання завдань з обміну інформацією та досвідом і розробки міжнародних стандартів аудиту та управління, є комітети INTOSAI, діяльність яких спрямована на досягнення таких стратегічних цілей:

- розвиток професійних стандартів;
- інституційний розвиток;
- обмін знаннями;
- INTOSAI як зразкова міжнародна організація.

Основним завданням INTOSAI є надання аудиторам усього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращих методологій.

INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення ВОФК до сприяння урядам у вдосконаленні їх діяльності, підвищення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, сприяння кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів.

Найбільш відомими та визнаними результатами діяльності INTOSAI є *Декларація керівних принципів контролю, Декларація незалежності, Стандарти з аудиту державних фінансів та Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору* [7; 13; 14; 106].

Розглянемо докладніше вищенаведені результати діяльності INTOSAI.

В 1977 році в Лімі відбувся IX Конгрес Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), за результатами роботи якого було прийнято Декларацію керівних принципів контролю (далі Лімська декларація).

Згідно з задекларованими у Лімській декларації принципами контролю, визначено наступне:

1) контроль – не самоціль, а невід'ємна складова частина системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів, законності, ефективності та економії витратання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати

можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому;

2) контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки в тому випадку, коли вони захищені від стороннього впливу. Зважаючи на те, що державні органи не можуть бути абсолютно незалежні, оскільки вони є частиною держави в цілому, все ж таки вищий контрольний орган повинен мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання покладених на нього завдань [13].

В 2007 році в місті Мехіко (Мексиканські Сполучені Штати) відбувся XIX Конгрес Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI, за результатами роботи якого було визначено, що жоден ВОФК в даний час не відповідає передовому досвіду щодо незалежності, та був прийнятий документ під назвою «Мексиканська декларація незалежності».

*Згідно з прийнятою декларацією, вищі органи фінансового контролю визнають вісім базових принципів як головні вимоги до належного аудиту державного сектору, а саме:*

**перший принцип** – наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування положень цієї структури, для виконання чого є необхідним прийняття законодавчих актів, які детально роз'яснюють ступінь незалежності ВОФК;

**другий принцип** – незалежність Голоів та членів ВОФК (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків. Для цього потрібно, щоб відповідне законодавство детально визначало умови призначення, повторного призначення, проходження служби, звільнення та виходу на пенсію (відставки) Голови ВОФК та членів колегіальних інституцій, зокрема призначення на достатньо тривалий та фіксований строк (термін), що дозволяє їм виконувати свої повноваження без страху покарання та дає імунітет від судового переслідування за будь яку дію, минулу або теперішню, яка є результатом належного виконання їх обов'язків, у випадку пред'явлення звинувачення;

**третій принцип** – достатньо широкі повноваження та повна свобода дій під час виконання функцій ВОФК. Для забезпечення цього принципу ВОФК повинні бути наділені повноваженнями здійснювати аудит за використанням державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм незалежно від його юридичного статусу; за надходженнями коштів до державного бюджету або державних установ, організацій, підприємств; за законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій, підприємств; за якості фінансового менеджменту та звітування; за економності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ, організацій, підприємств.

ВОФК є вільними від контролю або втручання з боку органів законодавчої та виконавчої влади в наступному: виборі питань аудиту, плануванні, розробці програми, проведенні, звітуванні та відстеженні резуль-

татів аудитів; організації та управлінні ВОФК, виконанні їх рішень, якщо застосування санкцій передбачено повноваженнями ВОФК.

ВОФК повинні мати повну свободу дій стосовно виконання своїх обов'язків, співпрацювати з урядовими або державними установами, організаціями, підприємствами, які прагнуть вдосконалити використання та управління державними фондами (коштами).

ВОФК повинні використовувати відповідні організаційні (стандарти діяльності) та аудиторські стандарти, а також кодекс етики, які базуються на офіційних документах INTOSAI, Міжнародної федерації бухгалтерів чи інших органів, що займаються розробкою стандартів.

**четвертий принцип** – необмежений доступ до інформації. ВОФК повинні мати відповідні повноваження щодо своєчасного, необмеженого, прямого та вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації, потрібних для належного виконання своїх обов'язків, визначених законодавством;

**п'ятий принцип** – право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності. Передбачено, що ВОФК не повинні бути обмеженими у звітуванні за результатами своєї аудиторської діяльності. Вони повинні бути зобов'язані законом звітувати щонайменше один раз на рік за результатами своєї аудиторської діяльності;

**шостий принцип** – самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів. Повинно бути врегульовано, що ВОФК вільні приймати рішення стосовно змісту своїх аудиторських звітів. Законодавство встановлює мінімальні вимоги щодо звітування ВОФК щодо результатів аудиту та особливих питань, які повинні бути предметом офіційних аудиторських висновків (або сертифікату).

**сьомий принцип** – наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій ВОФК. ВОФК надають свої звіти законодавчому органу, одному з його комітетів чи керівництву об'єкта аудиту за необхідністю для розгляду та виконання рекомендацій з метою застосування коригуючих заходів.

**восьмий принцип** – фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів. Тобто ВОФК повинні мати в наявності необхідні та раціональні людські, матеріальні та грошові ресурси; виконавча влада не повинна контролювати або управляти доступом до цих ресурсів. ВОФК управляють власним бюджетом та розподіляють його за призначенням. Законодавчий орган або один із його комітетів несе відповідальність за гарантування того, що ВОФК має належні ресурси для виконання своїх повноважень. ВОФК мають право безпосередньо звертатися до законодавчого органу, якщо надані ресурси є недостатніми для виконання ними своїх повноважень [14].

З метою визначення єдиних принципів та методів контрольних дій Міжнародною організацією вищих контрольних органів INTOSAI були розроблені та прийняті Стандарти з аудиту державних фінансів.

*Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії:*

- базові принципи;
- загальні стандарти;

- стандарти проведення аудиту;
- правила складання звітів.

**Базові принципи** – це прогнози, передумови, логічні принципи та умови, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки; ці загальні основи дозволяють аудитору складати висновки і звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

Базові принципи передбачають:

- Вищий орган фінансового контролю має забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом аудиторського суду чи для діяльності ВОФК, яка не пов'язана з фінансовим аудитом. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються і до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість здійснення такої діяльності;

- ВОФК має формувати власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів;

- По мірі формування суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи та органи подавати звіти;

- Створення в системі управління належних інформаційних систем, методичних підходів із питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язань суб'єктами перевірки стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістом фінансової й іншої інформації відповідають уповноважені особи цих суб'єктів;

- Уповноважені державні органи повинні забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової та фінансової інформації та її опублікування, і враховують потреби управління. Об'єкти аудиту мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів;

- Дотримання прийнятих принципів бухгалтерського обліку дозволяє чітко встановлювати фінансові ситуацію та результати;

- Існування належної системи внутрішнього управління і контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень;

- Доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які зобов'язують об'єкти аудиту постійно надавати ВОФК всю інформацію, необхідну для всебічної оцінки діяльності, що підлягає аудиту;

- ВОФК повинні мати повноваження перевіряти всю діяльність;

- ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності техніки перевірки з метою досягнення точності оцінки результатів.

**Загальні стандарти аудиту** описують рівень кваліфікації аудитора та /або ВОФК, який вони повинні мати для компетентного та ефективного виконання свого завдання щодо застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

Загальні стандарти аудиту передбачають прийняття кожним ВОФК власної політики та дотримання ним процедур, які мають на меті:

- добір персоналу належної кваліфікації;
- створення умов для підвищення професійного та загально-освітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі аудиторів й інших співробітників ВОФК;
- підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів;
- використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників та визначення напрямів, за якими у ВОФК немає спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності та належного розподілу повноважень, прискіпливого та старанного досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею;
- аналіз результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК.

**Мета стандартів проведення аудиту** – це визначення критеріїв та загальної основи, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, системно та уважно. Встановлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи аудитора, який для досягнення конкретної цілі має зібрати доказову інформацію (докази).

Стандарти проведення аудиту визначають рамки, в яких повинен проводитися аудит. Вони мають відношення до загальних стандартів аудиту, які в свою чергу містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також враховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на завдання висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, складають головні елементи, на яких аудитор буде свій висновок та звіт.

Стандартами проведення всіх видів аудиту є:

- Аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки;
- Керівництво роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань та використання документів;
- При визначенні, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудитору слід оцінити ефективність внутрішнього контролю;
- У разі здійснення аудиту законності (фінансового аудиту) необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які надають розумну гарантію виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою

мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи на результати аудиту. Аудитор має пам'ятати про ймовірність наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових документах, чи на результати аудиту законності. Коли перевіряються результати роботи, слід з'ясовувати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який надає розумну гарантію виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту. Будь-яка ознака наявності порушення закону чи протизаконного акту, шахрайства чи помилки, які можуть мати суттєві наслідки для аудиту, повинна бути для аудитора підставою для поглиблення процедур з метою підтвердження чи усунення таких підозр. Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один із головних аспектів аудиту – це фінансовий контроль законності витрат і правильності проведення операцій з бюджетними призначеннями. Одне з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є стеження усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відповідав усій фінансовій діяльності держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати перевірок, має змогу легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати за фінансовими операціями. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових документів органів державної влади для того, щоб упевнитися, що по всіх операціях і тільки за ними були виправдано взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були правильно календарно сплановані, оплачені та зареєстровані у відповідності зі встановленими вимогами.

- Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах розумних витрат, визначених для проведення даного аудиту, достатні та доречні докази;

- У випадку фінансових аудитів – чи інших у разі необхідності – аудитор повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які є прийнятними для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо глибокий і повинен надавати аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору.

**Визначити одне правило оформлення звітів** за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій видається неможливим. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів; воно може допомагати аудитору формулювати свою точку зору в його висновку чи звіті.

Термін «висновок» означає думки, які аудитор оприлюднює за результатами аудиту законності (фінансового аудиту).

Термін «звіти» – це висновки аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту чи аудиту законності, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

Правила складання звітів передбачають наступне:

- після завершення кожного контрольного заходу аудитор має скласти свої висновки у письмовій формі або у разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту має легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчатим, ні двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми і обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність та об'єктивність аудитора, бути справедливим і конструктивним.

- останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.

Формат і зміст всіх висновків аудитора і всіх звітів спираються на такі загальні принципи:

- Назва. Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають читачеві можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами;

- Підпис і дата. Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає читачеві зрозуміти, що аудитор враховував події чи операції, про які йому стало відомо до цієї дати (у випадку фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся);

- Цілі та обсяг. Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі та обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки;

- Повнота інформації. Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися у тому вигляді, у якому їх підготував аудитор. Як цілковито незалежна установа ВОФК повинен мати можливість включати до них все, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися у ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави, і це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому випадку аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає опублікуванню і містить інформацію під грифом «таємно» чи «цілковито таємно»;

- Одержувач. Висновок чи звіт повинні зазначати одержувача, який в різних країнах може бути різним або який визначається згідно із діючою системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися;



- Ідентифікація. У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у випадку фінансового аудиту та аудиту законності) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначати назву ревізованої структури, дату та період, за який аналізувались фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії;

- Юридичне обґрунтування. У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акту, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід;

- Дотримання стандартів. У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур;

- Термін підготовки. Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим з них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки. Стандарти мають розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах вищого органу фінансового контролю (ВОФК) [106].

Крім того, Міжнародною організацією вищих контрольних органів INTOSAI з метою визначення єдиного погляду на професійну етику контролерів (аудиторів) було прийнято міжнародний Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору.

**Кодекс етики** – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Незалежність, повноваження та функції контролерів державного сектору вимагають від ВОКДФ, їхніх працівників та будь-якого тимчасового співробітника, який має повноваження здійснювати перевірки, дотримуватися важливих вимог професійної етики. У будь-якому кодексі етики контролерів (аудиторів) державного сектору повинні розглядатися деонтологічні аспекти роботи державних службовців загалом, а також вимоги професійної етики, які стосуються контролерів, зокрема, включаючи професійні обов'язки останніх.

Кодекс етики INTOSAI стосується кожного окремого контролера (аудитора), керівника ВОКДФ, високих посадовців, а також всіх осіб, які наймаються ВОКДФ чи працюють у ньому та залучаються до контрольних заходів. Втім не слід розглядати Кодекс як такий, що впливає на штатний розпис ВОКДФ. З огляду на культурне, мовне, правове та соціальне розмаїття країн кожний ВОКДФ має розробити такий кодекс етики, який відповідає його місцевим умовам. Було б доцільно, щоб в таких національних кодексах етики чітко визначалися деонтологічні принципи. У цьому контексті Кодекс етики INTOSAI може слугувати типовим зразком для національних кодексів етики. Кожний ВОКДФ має забезпечити ознайомлення всіх своїх контролерів

(аудиторів) із цінностями та принципами, зазначеними в національному кодексі етики, та їх дотримання.

Поведінка контролера (аудитора) повинна бути бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин. Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки контролера (аудитора) ставлять сумнів у контролера, ВОКДФ, який вони репрезентують, а також якість та обґрунтованість контролю під сумнів і можуть викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого ВОКДФ. Прийняття та застосування кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектору сприяють зміцненню довіри до них і їхньої роботи [7].

### **2.2.2. Мета та завдання Європейської організації вищих органів фінансового контролю – EUROSAI**

Наступною міжнародною інституцією, діяльність якої буде ми розглянемо, є Європейська організація вищих органів фінансового контролю (EUROSAI).

Організація була створена у 1990 році. На сьогодні EUROSAI об'єднує 48 вищих органів фінансового контролю (47 європейських ВОФК і Європейський суд аудиторів).

Рахункова палата представляє Україну у Європейській організації вищих органів фінансового контролю EUROSAI з 1999 року.

Відповідно до Статуту EUROSAI, **основна мета організації** – сприяти розвитку співпраці між національними ВОФК, які входять до неї, а також обміну інформацією і документацією, дослідженням у сфері контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр державного аудиту та уніфікації термінології у сфері фінансового контролю.

Керівними органами EUROSAI є Конгрес, Рада керуючих і Секретаріат.

Офіційні мови організації – англійська, іспанська, німецька, російська і французька.

Конгрес, який є найвищим органом EUROSAI, скликається один раз на три роки.

Під час Конгресу розглядаються результати діяльності робочих органів EUROSAI та затверджуються плани роботи на наступні три роки.

Рада керівників складається з восьми повноправних членів і п'яти спостерігачів. Усі члени Ради керівників є керівниками найвищих органів фінансового контролю європейських країн. Нині членами Ради керівників EUROSAI є ВОФК Бельгії, Іспанії, Нідерландів, Польщі, Португалії, Туреччини, України (з 2008 року) і Європейський суд аудиторів.

Основне завдання Ради керівників полягає в забезпеченні діяльності EUROSAI відповідно до рішень, які приймаються Конгресом EUROSAI.

Функції постійного Секретаріату EUROSAI виконує Рахунковий суд Іспанії, що є також штаб-квартирою організації.

Секретаріат готує і проводить засідання Ради керівників, розробляє і здійснює виконання бюджету організації, а також забезпечує виконання

рішень, які приймаються Конгресом і Радою керівників. Секретаріат видає щорічний журнал EUROSAI, а також щоквартальний бюлетень «EUROSAI Newsletter», формує і оновлює базу цих статутів і публікацій усіх ВОФК – членів організації.

*Робочими органами EUROSAI є Цільові групи, а саме:*

- Цільова група з питань інституціонального розвитку;
- Цільова група з питань професійних стандартів;
- Цільова група з питань обміну знаннями;
- Цільова група з питань зв'язків і управління.

*А також робочі і цільові групи:*

- Робоча група з питань інформаційних технологій;
- Робоча група з питань екологічного аудиту;
- Спеціальна група з питань аудиту засобів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків катастроф;
- Спеціальна група з питань якості аудиту.

Найбільш важливими для сучасного стану державного фінансового контролю визнаються останні Конгреси та їх результати, а саме:

– V Конгрес EUROSAI, що відбувся у м. Москва 27–31 травня 2002 року – були обговорені національні доповіді, порівняльні оглядові матеріали і інші документи членів EUROSAI із теми «Найвищі органи фінансового контролю і контроль за виконання державного бюджету» [2].

Учасники Конгресу оцінили роль найвищих органів фінансового контролю (ВОФК) в ході підготовки урядами бюджетних пропозицій і під час їх обговорення в парламентах, детально обговорили питання поточного і наступного контролю за виконання державного бюджету, проблеми використання інформаційних технологій у державному фінансовому контролі. За результатами діяльності були прийняті Рекомендації V Конгресу EUROSAI від 27–31 травня 2002 р., м. Москва;

– VI Конгрес EUROSAI, який відбувався з 30 травня по 2 червня 2005 р. у м. Бонн – обговорювалися питання щодо фінансового контролю державних доходів найвищими органами фінансового контролю (ВОФК). Досягнення і збереження надійної основи доходів мають ключове значення для творчої діяльності і забезпечення дієздатності держави. Зважаючи на важливість ефективної системи стягування доходів, найвищі органи фінансового контролю роблять фінансовий контроль доходів спеціалізованою, незалежною областю своєї діяльності [108];

– VII Конгрес EUROSAI, який проходив з 2 по 5 червня 2008 року, у м. Краків – обговорювалися питання провадження системи управління якістю контролю в найвищому органі фінансового контролю. Доповіддю був огляд теорії і практики із теми, а також питання, що виникають у зв'язку з цим. Для ефективного виконання своєї функції зовнішнього контролю ВОФК повинен користуватися довірою Парламенту, громадськості і інших зацікавлених сторін. Щоб це досягти, необхідно забезпечити якість контролю. Створення системи, що дає можливість постійно оцінювати якість і результати контролю, є найважливішою умовою для досягнення цієї мети, за результатами роботи Конгресу було розроблено та впроваджено Рекомендації [12].

Останньою подією є робоча зустріч Представників EUROSAI та OLACEFS, які зібрались для проведення VII спільної конференції у Тбілісі (Грузія) 17–18 вересня 2012 року, на якій визначено, що:

- економічні та соціальні умови, а також потреби громадян вимагають від держав реформ, спрямованих на більш ефективне використання державних ресурсів відповідно до принципів підзвітності, прозорості та цілісності, що забезпечують фінансову стабільність;

- як зазначено у Резолюції ООН A/66/209 від 22 вересня 2011 року, ВОФК відіграють важливу роль у забезпеченні вищезазначених принципів. Необхідно забезпечити незалежність ВОФК та високу якість їх роботи для того щоб вони могли сприяти більшій підзвітності державних органів;

- належні стратегії, внутрішні та зовнішні комунікації, етичні вимоги, механізми контролю якості та моніторингу є ключовими елементами діяльності. Розвиток інформаційних технологій та зовнішні оцінки є цінними інструментами підвищення потенціалу ВОФК, а також їх підзвітності та прозорості, що, відповідно, підвищує довіру громадян;

- значною мірою ВОФК сприяють належному державному управлінню, захищаючи та підтримуючи ефективні контрольні функції, надані парламентами, надаючи рекомендації, спрямовані на посилення державного управління, та надаючи державним органам та суспільству інформацію з цих питань;

- практики та досвід кожного ВОФК представляють цінне джерело інформації, тому співробітництво між ними стає важливим елементом удосконалення державного управління та зовнішнього аудиту на глобальному рівні завдяки співробітництву на міжнародному рівні;

та закликають:

- обидві Організації поширювати ці принципи на регіональному рівні та взаємодіяти задля забезпечення, на користь громадян, більшої ефективності, підзвітності, результативності, цілісності та прозорості у сфері державного управління;

- членів Організацій слугувати прикладом, покращуючи якість їх роботи та підвищуючи обізнаність щодо цінностей та переваг ВОФК у забезпеченні належного управління;

- обидві Організації інтенсивніше співпрацювати в межах INTOSAI на різних рівнях та у рамках різних структур з метою отримання максимальної взаємовигоди та досягнення найкращих результатів спільної діяльності.

### **2.2.3. Пріоритетні напрямки співробітництва та рекомендації Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав**

Наступною міжнародною організацією, що потребує нашого розгляду, є Вищі органи фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав.

3 листопада 2000 року за ініціатииви Рахункової палати Російської Федерації відбулося засідання Вищих органів фінансового контролю держав-

учасниць Співдружності Незалежних Держав, яке носило характер установчої сесії. До складу організації увійшли керівники найвищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав:

- Голова Палати Аудиторів Азербайджанської Республіки;
- Голова Контрольної палати Національних Зборів Республіки Вірменія;
- Голова Комітету державного контролю Республіки Білорусь;
- Голова Контрольної палати Грузії;
- Голова Рахункового комітету з контролю за виконанням республіканського бюджету Республіки Казахстан;
- Голова Рахункової палати Республіки Молдова;
- Голова Рахункової палати Киргизької Республіки;
- Голова Рахункової палати Російської Федерації;
- Начальник Управління контролю Виконавчого Апарату Президента Республіки Таджикистан;
- Голова Рахункової палати України.

Серед пріоритетних напрямків співробітництва були виділені:

- спільна розробка принципово важливих теоретичних і практичних питань державного фінансового контролю регіонального характеру;
- взаємний обмін ідеями, досвідом та інформацією;
- проведення спільних і паралельних двосторонніх і багатосторонніх контрольно-аналітичних заходів;
- сприяння професійному навчанню і підвищенню кваліфікації кадрів.

Згідно зі статутними положеннями основною формою роботи є Сесії, які проводяться не рідше одного разу на рік. З часу заснування по наступний час проведено наступні Сесії:

- I сесія, 3 листопада 2000 року, м. Москва, Російська Федерація;
- II сесія, 7–8 червня 2001 року, м. Київ, Україна; за результатами роботи прийнято 8 червня 2001 року у Києві Декларацію про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД [4];
- III сесія, 20–22 червня 2002 року, м. Тбілісі, Грузія, за результатами роботи прийнято Декларацію про основи незалежності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД;
- IV сесія, 3–5 вересня 2003 року, м. Бішкек, Киргизька Республіка, за результатами роботи прийнято Резолюцію про взаємодію при проведенні паралельних і сумісних контрольних заходів і обмін інформацією;
- V сесія, 31 серпня–2 вересня 2004 року, м. Астана, Республіка Казахстан, за результатами роботи прийнято Декларацію про забезпечення гласності у діяльності вищих органів фінансового контролю і їх взаємодії з різними гілками влади;
- VI сесія, 13–14 вересня 2005 року, м. Кишинів, Республіка Молдова, за результатами роботи прийнято:
  - Резолюцію про роль вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД у забезпеченні повноти і своєчасності надходження коштів до бюджету;

- Резолюцію про реалізацію рекомендацій вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД [102];
  - VII сесія, 5–6 вересня 2006 року, м. Мінськ, Республіка Білорусь, за результатами роботи прийнято:
- Резолюцію про роль вищих органів фінансового контролю у вдосконаленні національного законодавства держав-учасниць СНД;
- Резолюцію про зразковий перелік показників оцінки контрольних заходів вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД;
  - VIII сесія, 4–5 вересня 2008 року, м. Москва, Російська Федерація, за результатами роботи прийнято:
- Резолюцію про роль вищих органів фінансового контролю в розробці та використанні ключових національних показників та розвитку аудиту ефективності в державах-учасниках СНД;
- Резолюцію про перспективи використання Державної наукової установи «Державній науково-дослідний інститут системного аналізу Рахункової палати Російської Федерації» як базової організації держав-учасниць СНД із досліджень в області міжнародного та державного фінансового контролю в інтересах ВОФК держав-учасниць СНД;
  - IX сесія, 30 вересня – 1 жовтня 2009 року, м. Душанбе, Республіка Таджикистан, за результатами роботи прийнято Резолюцію про роль найвищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД в подоланні наслідків глобальної фінансово-економічної кризи;
  - X сесія, 29 вересня 2010 року, м. Єреван, Республіка Вірменія, за результатами роботи прийнято Резолюцію X сесії Ради керівників найвищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД «Про роль вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав в управлінні соціально-економічними процесами у країні»;
  - XI сесія, 8–9 вересня 2011 року, м. Київ, Україна, за результатами роботи прийнято тематичну резолюцію щодо контролю за використанням коштів, спрямованих на ліквідацію техногенних катастроф;
  - XII сесія, 5–6 вересня 2012 року, м. Чолпон-Ата, Киргизька Республіка, за результатами роботи прийнято тематичну резолюцію стосовно аудиту електроенергетичної галузі.

**Зосередимося на найголовніших напрацюваннях Ради керівників Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав на сьогодні.**

На II сесії Ради керівників Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав, яка відбувалася у м. Київ 8 червня 2001 р., за результатами роботи була прийнята Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав [4].

Головною метою Декларації є встановлення відповідно до міжнародних норм загальних принципів діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав як основи для об'єднання зусиль зі вдосконалення їх конституційної та законодавчої бази, гармонізації правового поля діяльності, оптимізації та уніфікації національних законодавств

у зазначеній сфері, підвищення ефективності державного фінансового контролю, що здійснюється в інтересах народів країн-учасників.

Під вищими органами фінансового контролю розуміються державні органи, головною функцією яких є зовнішній контроль за управлінням державними фінансовими ресурсами і державною власністю в порядку, встановленому національним законодавством. Метою діяльності вищих органів фінансового контролю є виявлення, попередження та усунення фактів незаконного, нецільового, неефективного використання державних фінансових ресурсів та державної власності, забезпечення відкритості та прозорості виконання державних бюджетів, сприяння розвитку і вдосконаленню належної системи управління фінансовими ресурсами держави, що забезпечує найбільш ефективне їх формування і використання.

ІІІ сесії Ради керівників Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав, яка відбувалася 20–22 червня 2002 року у м. Тбілісі, Грузія, за результатами роботи була прийнята Декларація про основи незалежності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав.

У цій декларації викладені **основні принципи незалежності вищих органів фінансового контролю:**

- незалежність вищих органів фінансового контролю гарантується державою і закріплюється Конституцією та іншими законами держави;
- підзвітність вищих органів фінансового контролю визначається Конституцією та іншими законами держави;
- вищі органи фінансового контролю повинні мати функціональну, організаційну та фінансову незалежність, необхідну для ефективного виконання покладених на них завдань;
- вищі органи фінансового контролю повинні мати вільний доступ до інформації і документації, що стосується управління державними ресурсами, і мати повноваження запитувати в організації, яку перевіряють, будь-яку необхідну інформацію;
- вищі органи фінансового контролю здійснюють свою діяльність відповідно до затверджених ними програм і самостійно вибраних методів контролю;
- конкретна відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб вищого органу фінансового контролю передбачається законодавством держави;
- вищі органи фінансового контролю повинні мати фінансову незалежність для виключення впливу на їх діяльність із боку органів виконавчої влади і розпоряджатися достатніми фінансовими ресурсами;
- фінансування діяльності вищих органів фінансового контролю здійснюється за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті окремим рядком, які, крім поточних витрат, включають витрати, що забезпечують соціальні гарантії працівників вищих органів фінансового контролю;
- термін повноважень керівників і членів вищих органів фінансового контролю, професійні та соціальні гарантії їх незалежності закріплюються законами держави;

– дострокове звільнення від займаної посади керівників та членів вищих органів фінансового контролю можливе лише у випадках, прямо передбачених законодавством держави.

На VI сесії Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав 14 вересня 2005 року, у м. Кішинів було прийнято Резолюцію про роль вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД в забезпеченні повноти і своєчасності надходжень коштів у бюджет, ґрунтуючись на Лімській декларації керівних принципів контролю, Рекомендації VI Конгресу EUROSАI про фінансовий контроль державних доходів, Київській декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД; усвідомлюючи роль державного фінансового контролю в забезпеченні повноти та своєчасності надходження коштів до бюджету; підтверджуючи свою прихильність принципу незалежності вищих органів фінансового контролю і готовність до конструктивного співпраці в рамках своїх повноважень із законодавчою, виконавчою та судовою гілками влади при забезпеченні повноти і своєчасності надходження коштів до бюджету, а також відповідно до Положення про Раду керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав, проголосили:

1. Контроль за формуванням та виконанням доходної частини бюджету є одним з основних завдань вищих органів фінансового контролю, що повинно бути закріплено законодавчо.

2. Концептуальною основою контрольної діяльності вищих органів фінансового контролю за формуванням та виконанням доходної частини бюджету є принцип безперервного контрольного циклу, що містить три складові:

- попередній контроль – на етапі розробки законодавчих актів;
- оперативний (поточний) контроль – в ході виконання доходної частини бюджету;
- подальший контроль – за фактом виконання доходної частини бюджету.

3. Контроль за формуванням та виконанням доходної частини бюджету є невід'ємною частиною державного фінансового контролю для забезпечення законності та ефективності діяльності відповідних органів.

4. Ефективність контролю за формуванням та виконанням доходної частини бюджету визначається ступенем реалізації рекомендацій ВОФК щодо вдосконалення фінансової та бюджетної сфер.

Удосконалення форм і методів контролю за формуванням та виконанням доходної частини бюджету, його методологічного і методичного забезпечення є найважливішою умовою результативності діяльності ВОФК.

5. Контроль за формуванням та виконанням доходної частини бюджету має охоплювати всі джерела формування національних бюджетів.

6. Пріоритетними напрямками подальшого вдосконалення контролю за формуванням та виконанням доходної частини бюджету є:



- аналіз причин і умов, що призвели до порушень і відхилень у бюджетній та фінансовій сферах;
- оцінка діяльності органів, що забезпечують надходження коштів до бюджету, з точки зору ефективності та відповідності до вимог законодавства;
- аналіз та оцінка бюджетного і фінансового законодавства і внесення рекомендацій щодо його вдосконалення;
- активізація подальшого співробітництва між ВОФК з метою обміну досвідом щодо здійснення контролю за формуванням та виконанням доходної частини бюджету.

7. Впровадження аудиту ефективності формування та виконання доходної частини бюджету як перспективного напрямку діяльності ВОФК вимагає оцінки управлінських рішень відповідних органів з метою вдосконалення бюджетної та податкової політики [102].

На VII сесії Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав 5–6 вересня 2006 року, м. Мінськ, Республіка Білорусь, було прийнято Резолюцію про роль вищих органів фінансового контролю у вдосконаленні національного законодавства держав-учасниць СНД та Резолюцію про взаємодію вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД з правоохоронними органами та іншими контролюючими органами в ході здійснення контрольних заходів.

Резолюцією про роль вищих органів фінансового контролю у вдосконаленні національного законодавства визначені основні напрямки вдосконалення законодавства, щодо законності та ефективності використання державних ресурсів а саме:

- вищі органи фінансового контролю володіють значущими відомостями про кількість, характер і причини найбільш типових порушень, недоліків та проблем у сфері економік держав-учасниць і мають право використовувати цю інформацію для впливу на розвиток національних законодавств своїх держав;
- підготовка вищими органами фінансового контролю експертних висновків і пропозицій щодо проектів державних бюджетів на черговий фінансовий (бюджетний) рік є одним із найбільш важливих заходів для кожного вищого органу фінансового контролю і здійснюється на основі діючих національних законодавств з використанням наявних відомостей про результати контролю виконання державних бюджетів за попередні роки;
- у ході здійснення вищими органами фінансового контролю контрольних заходів та при підготовці підсумкових документів за ними доцільно встановлювати причини і умови, що сприяли вчиненню виявлених правопорушень або вчиненню дій, які не є порушеннями законодавства, але свідчать про неефективне використання державних ресурсів. При цьому інформація про результати контрольних заходів повинна містити комплексний опис діяльності об'єктів контролю, включаючи оцінки, висновки та пропозиції;
- зусилля вищих органів фінансового контролю повинні бути спрямовані також на виявлення недоліків у законодавстві і неефективних управлінських

рішень у сфері державного регулювання та сприяти вдосконаленню механізму прозорості руху державних коштів та ефективного їх використання;

– якщо в результаті проведених контрольних заходів встановлено, що причиною виявлених порушень, недоліків чи проблем послужило нечітке або недостатнє нормативно-правове регулювання відповідних фінансово-економічних відносин, то вищі органи фінансового контролю мають право вносити до компетентних державних органів і посадових осіб пропозиції (рекомендації) про вдосконалення законодавства.

Резолюцією про взаємодію вищих органів фінансового контролю з правоохоронними органами та іншими контролюючими органами в ході здійснення контрольних заходів визнано шляхи підвищення ефективності контрольної діяльності, у тому числі:

– вдосконалення контрольної діяльності шляхом розробки ефективних методів виявлення, попередження та припинення порушень у фінансовій сфері є найважливішою умовою ефективності державного фінансового контролю та забезпечення результативності діяльності вищих органів фінансового контролю;

– комплексний підхід до державного фінансового контролю забезпечується в тому числі шляхом ефективної взаємодії вищих органів фінансового контролю з правоохоронними та іншими контролюючими органами в ході здійснення контрольних заходів;

– взаємодія вищих органів фінансового контролю з правоохоронними та іншими контролюючими органами сприяє розробці дієвих методів виявлення, попередження та припинення порушень у фінансовій сфері;

– ефективна взаємодія вищих органів фінансового контролю з правоохоронними та іншими контролюючими органами сприяє своєчасній і повній реалізації підсумків контрольних заходів, а також підвищенню якості підготовки рекомендацій щодо вдосконалення законодавства, що регулює сферу управління державними ресурсами;

– механізм взаємодії вищих органів фінансового контролю з правоохоронними та іншими контролюючими органами доцільно оформлювати прийняттям спільних документів у рамках національних законодавств.

Під час проведення X сесії 29 вересня 2010 року у м. Єреван, Республіка Вірменія, за результатами роботи прийнято Резолюцію X сесії Ради керівників найвищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД «Про роль вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав в управлінні соціально-економічними процесами у країні». Одним зі здобутків вказаної Резолюції є прийнятий висновок, що шляхом здійснення постійного, незалежного і об'єктивного фінансового контролю усього бюджетного процесу ці ВОФК держав-учасниць СНД повинні брати активну участь у боротьбі з корупцією і забезпечувати прозорість процесів, пов'язаних зі вступом, розподілом, перерозподілом і використанням бюджетних коштів, і вносити в найвищі органи державної влади пропозиції з питань вдосконалення законодавства в області боротьби з корупцією.

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Вимоги Бюджетного кодексу України щодо організації державного фінансового контролю.
2. Стадії та учасники бюджетного процесу.
3. Мета та завдання Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI.
4. Розпорядники бюджетних коштів.
5. Статутні цілі та основні задачі Європейської організації вищих органів контролю державних фінансів EUROSAI.
6. Контроль та аудит у бюджетному процесі.
7. Мета та завдання Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав.
8. Повноваження Рахункової палати з контролю у бюджетному процесі.
9. Входження України до міжнародних інституцій із державного фінансового контролю.
10. Повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів із контролю за дотриманням бюджетного законодавства.
11. Основні положення щодо контролю, зафіксовані у Лімській Декларації керівних принципів контролю, прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI.
12. Повноваження Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства.
13. Порухення бюджетного законодавства.
14. Принципи та методи контрольних дій Стандартів з аудиту державних фінансів, розроблених та прийнятих Міжнародною організацією вищих контрольних органів INTOSAI.
15. Повноваження органів Державної фінансової інспекції України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства.
16. Основні положення професійної етики контролерів (аудиторів) державного сектору у міжнародному Кодексі етики контролерів (аудиторів), прийнятому Міжнародною організацією вищих контрольних органів INTOSAI.
17. Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства.
18. Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.
19. Нецільове використання бюджетних коштів.
20. Зупинення операцій з бюджетними коштами.
21. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства.
22. Оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства.
23. Декларація керівних принципів контролю INTOSAI.
24. Декларація незалежності INTOSAI.
25. Стандарти з аудиту державних фінансів INTOSAI.
26. Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору INTOSAI.
27. Найбільш важливі для сучасного стану державного фінансового контролю Конгреси EUROSAI та їх результати.

28. Головні сесії Ради керівників Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав та їх результати.

29. Обумовленість реалізації теоретико-методологічних підходів удосконалення державного фінансового контролю шляхом гармонізації чинного нормативно-правового середовища.

30. Організація внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

## РОЗДІЛ 3

---

### **ФІНАНСОВІ ОРГАНИ ДЕРЖАВИ: СУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНІ ОРГАНИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ**

**3.1. ТЕОРЕТИКО-ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДГРУНТЯ ВИЗНАЧЕННЯ  
ФІНАНСОВИХ ІНСТИТУЦІЙ ДЕРЖАВИ СУБ'ЄКТАМИ  
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА  
ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ  
ПОВНОВАЖЕНЬ;**

**3.2. ЗАВДАННЯ ТА ФУНКЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ:**

- 3.2.1. Завдання Державної фінансової інспекції України;
- 3.2.2. Функції контролю Рахункової палати України;
- 3.2.3. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства  
Державною казначейською службою України;

**3.3. ЗАВДАННЯ ТА КОМПЕТЕНЦІЯ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ  
ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ: ОРГАНІВ  
КОНТРОЛЮ, СТЯГНЕННЯ, НАГЛЯДУ, УПРАВЛІННЯ ТА  
РЕГУЛЮВАННЯ:**

- 3.3.1. Органи державного фіскального контролю;
- 3.3.2. Органи банківського регулювання і банківського нагляду;
- 3.3.3. Органи, повноважні у сфері приватизації, оренди,  
використання та відчуження державного майна, управління  
об'єктами державної власності і корпоративними правами;
- 3.3.4. Органи регулювання ринкової діяльності;
- 3.3.5. Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного  
соціального страхування;
- 3.3.6. Регуляторні органи фінансового ринку.

**3.4. ФІНАНСОВІ ІНСТИТУЦІЇ ДЕРЖАВИ – НЕКОМЕРЦІЙНІ  
САМОВРЯДНІ ОРГАНІЗАЦІЇ**

### **3.1. ТЕОРЕТИКО-ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДґРУНТЯ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ ІНСТИТУЦІЙ ДЕРЖАВИ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ**

У попередніх темах нами було досліджено сутність та завдання державного фінансового контролю, розглянуто організаційну структуру системи державного фінансового контролю як загалом, так і за окремими складовими елементами контролю.

Також проведено та з'ясовано класифікацію деяких складових елементів системи державного фінансового контролю, таких як види, форми, методи, предмет та об'єкт.

Але наше дослідження і вивчення державного фінансового контролю та функціонування його системи буде неповним без визначення класифікаційних ознак належності до такого елемента контролю, як суб'єкт державного фінансового контролю.

Це зумовлено тим, що поряд з існуванням категоріальної плутанини у визначенні видів, методів, форм, предмета та об'єкта контролю є безліч варіантів віднесення того чи іншого органу держави до суб'єктів державного фінансового контролю.

Додатковим підґрунтям є науковий висновок, що надзвичайно важливе значення для ефективного функціонування державного фінансового контролю в цілому є розуміння і правильне використання всієї сукупності елементів системи контролю, особливо з огляду на необхідність запобігання втраті контролю за діяльністю певних секторів економіки і утворенню неконтрольованих сегментів у фінансовій сфері, попередження паралелізму та дублювання при здійсненні контролю [128].

Тому потрібно здійснити визначення, за яких ознак проводиться визнання того чи іншого органу держави суб'єктом державного фінансового контролю.

Таким чином, нам потрібно чітко класифікувати існуючі фінансові інституції держави, зокрема Державну фінансову інспекцію в Україні (Держфінінспекція); Рахункову палату України; Державну казначейську службу України (Казначейство України); Державну податкову службу в Україні; Державну митну службу України; Національний банк України; Фонд державного майна України; Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном; Антимонопольний комітет України; Пенсійний фонд України; Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (далі – Фонд соціального страхування від нещасних випадків); Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності; Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків

фінансових послуг (Нацкомфінпослуг); Державну службу фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг); Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) на суб'єкти державного фінансового контролю та державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання.

Класифікацію необхідно провести на теоретичному, методичному та інституційному рівнях.

На теоретичному рівні підґрунтям класифікації є характер фінансів та їх сутнісні функції.

На методичному рівні дослідження здійснюється через встановлення відповідності тієї чи тієї фінансової інституції держави сутнісним (визначальним) характеристикам понятійного визначення «суб'єкт державного фінансового контролю», а також дослідження його категоріального визначення.

На інституційному рівні потрібно визначити належність вказаних фінансових інституцій держави до органів державної влади взагалі, суб'єктів державного фінансового контролю та державних органів окремих фінансових повноважень: органів контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання зокрема, а також існуюче закріплення їх повноважень та компетенції у нормативно-правових актах.

Дослідження повинно здійснюватися за всіма вказаними класифікаційними рівнями за послідовним алгоритмом.

Розпочнемо наше дослідження з теоретичного рівня, із характеру фінансів та їх сутнісних функцій.

За допомогою міжпредметних зв'язків ми вже знаємо, що призначенням фінансів є забезпечення діяльності та функціонування юридичних і фізичних осіб та держави. Це забезпечення здійснюється через процеси формування доходів окремих суб'єктів, які, у свою чергу, є результатом розподілу і перерозподілу створеного у суспільстві ВВП чи накопиченого національного багатства. Причому, оскільки ці процеси опосередковуються рухом грошових потоків і відображають суперечливі відносини, вони і потребують, і створюють належні передумови для контролю за діяльністю всіх суб'єктів фінансових відносин.

Звідси випливає, що фінанси виконують дві функції:

- розподільну;
- контрольну.

Сутність розподільної функції полягає в тому, що фінанси є цільовим інструментом розподілу і перерозподілу ВВП. Причому вони є основним розподільним інструментом.

Механізм дії розподільної функції фінансів пов'язаний зі схемою розподілу ВВП. Він включає в себе кілька стадій:

- 1) первинний розподіл;
- 2) перерозподіл;
- 3) вторинний розподіл.

Первинний розподіл – це розподіл доданої вартості й формування первинних доходів суб'єктів, зайнятих у створенні ВВП. Первинними

доходами на цій стадії є: у фізичних осіб – заробітна плата, у юридичних осіб – прибуток, у держави – прибуток державного сектору, що централізується в бюджеті, й надходження від державних послуг, ресурсів, угідь, а також непрямі податки.

Перерозподіл полягає у створенні й використанні централізованих фондів. За рівнем централізації вони поділяються на загальнодержавні, відомчі й корпоративні. Загальнодержавні включають бюджет і фонди цільового призначення. Відомчі – це фонди, що створюють міністерства і відомства. Корпоративні фонди передбачають централізацію частини доходів структурних підрозділів у корпоративних об'єднаннях. Перерозподіл включає два етапи:

- вилучення частини доходів у одних суб'єктів і формування централізованих фондів. На даному етапі формуються вторинні доходи суб'єктів, що створюють ці фонди;

- використання централізованих фондів і формування доходів окремих суб'єктів. На цьому етапі можуть формуватись як первинні доходи – заробітна плата фізичних осіб, зайнятих у бюджетній сфері, які знову ж таки підлягають перерозподілу, – так і вторинні доходи у вигляді різних виплат і надання безплатних послуг із централізованих фондів фізичним особам та асигнувань і виділення коштів юридичним особам.

Вторинний розподіл – це другий етап перерозподілу.

Сутність контрольної функції полягає в тому, що фінанси – це інструмент контролю за діяльністю суб'єктів обмінно-розподільних відносин. Рух грошових потоків відображає обмін, розподіл і перерозподіл вартості і тому об'єктивно вимагає контролю. У процесі фінансових взаємовідносин різні суб'єкти контролюють один одного. Саме така підконтрольність забезпечує збереження фінансових ресурсів та формування доходів на законній основі. Установлення і здійснення фінансових взаємовідносин автоматично передбачає і взаємний контроль сторін.

У практичній діяльності контрольна функція проявляється у фінансовому контролі. Необхідність контролю впливає з того, що фінансові відносини мають яскраво виражений суперечливий характер, оскільки кожний суб'єкт прагне отримати якомога більше. Саме для того, щоб у процесі розподілу і перерозподілу ВВП окремі суб'єкти не привласнювали неналежну їм частку, необхідний постійний всеохоплюючий фінансовий контроль [123].

Наступним рівнем класифікації є методичний рівень, на якому дослідження здійснюється через встановлення відповідності тієї чи тієї фінансової інституції держави сутнісним (визначальним) характеристикам понятійного визначення «суб'єкт державного фінансового контролю» шляхом співставлення їх відповідності усім сутнісним характеристикам суб'єкта державного фінансового контролю, таким як: *мета функціонування, завдання, предмет та об'єкт контролю, методи (за всіма способами, прийомами та інструментарієм) і форми здійснення контролю*.



Питанню визначення поняття «суб'єкт державного фінансового контролю» приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, такі як: В. Александров [118], В. Бабенко [128], О. Василик [113], П. Германчук [118], В. Жуков [115], О. Назарчук [118], К. Павлюк [113], Н. Рубан [118], Н. Столяров [115], Н. Стоянова [128], С. Степашин [115], І. Стефанюк [118,126], С. Шохин [115], М. Шутов [128].

Зосередимося на отриманих наукових результатах у визначенні суб'єкта державного фінансового контролю вищезгаданих науковців.

Надзвичайно важливим є також чітке визначення ролі і місця суб'єкта контролю. Роль суб'єкта контролю визначається тим, що об'єкт управління, який не знаходиться під контролем суб'єкта управління, стає некерованим і досягнення поставлених завдань практично стає неможливим. Суб'єкти контролю не є раз і назавжди даними, оскільки предмет їх діяльності – об'єкти контролю – знаходяться в постійній динаміці. Суб'єктами державного фінансового контролю є органи державної влади, яка відповідно до конституційних положень поділяється на законодавчу, виконавчу, судову. Визначне місце серед гілок влади як контролюючих суб'єктів належить законодавчій владі як ініціатору чи виконавцю державного фінансового контролю [113].

Контроль, в тому числі фінансовий, стає можливим насамперед завдяки суб'єкту, який його здійснює. Відсутність суб'єкта унеможливорює контроль. Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) – це юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи, що перебуває в оточуючому господарському середовищі. У контрольному процесі суб'єктами виступають носії прав і обов'язків – особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства (установи, організації), а також право втручатися в його оперативну діяльність та притягувати винних до відповідальності. Суб'єкти державного фінансового контролю – міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які наділені повноваженнями на здійснення фінансового контролю, їх самостійні контрольно-ревізійні підрозділи або інші підрозділи (особи), які наділені такими повноваженнями [128].

Суб'єктами державного фінансового контролю є організації, які здійснюють фінансовий контроль. Ці організації поділяються на базі виду контролю (зовнішній, внутрішній) та рівнів управління (федеральний, регіональний, місцевий). У першому випадку суб'єктом зовнішнього контролю постає Рахункова палата РФ, а суб'єктом внутрішнього контролю – Мінфін Росії (його контрольно-ревізійний підрозділ) і контрольно-ревізійні органи міністерств та відомств. За рівнями управління найвищий орган державного фінансового контролю – це Рахункова палата РФ, на регіональному рівні – контрольно-рахункові органи суб'єктів РФ, на муніципальному (місцевому) рівні – підрозділи фінансового контролю. Діяльність згаданих суб'єктів фінансового контролю має бути скоординована, щоб виключити дублювання контрольних заходів, а також ґрунтуватися на одній методологічній основі [115].

Суб'єктами державного фінансового контролю є юридичні особи, які від імені держави відповідно до врегульованих правових норм здійснюють моніторинг і інші форми контролю за діяльністю суб'єктів господарювання щодо дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів. За ознаками ініціювання і здійснення контролю суб'єкти державного регулювання економіки поділяють на дві групи: ті, що здійснюють загальний, і ті, що здійснюють спеціалізований державний фінансовий контроль. До суб'єктів контролю першої групи належать ті органи державної влади й управління, які є й ініціаторами, і виконавцями контролю, до того ж не тільки в галузі фінансів. Здійснення специфічних контрольних повноважень ними делегується підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Наприклад, функції зі здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд і Міністерство фінансів, у свою чергу, делегували функції зі здійснення поточного контролю за видатками державного бюджету Державному казначейству, а наступного – державній контрольно-ревізійній службі. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків головою держави покладено на Державну податкову службу. Передусім до суб'єктів, що здійснюють загальний державний фінансовий контроль, треба віднести Верховну Раду України, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство фінансів, Фонд державного майна. У цілому суб'єкти контролю, яким нормативно-правовими актами, прийнятими переважно суб'єктами контролю першої групи, делеговано функції зі здійснення постійного контролю у сфері фінансів, належать до суб'єктів контролю другої групи. Відмінність цих суб'єктів полягає в тому, що за результатами їхньої роботи управлінські рішення переважно приймають суб'єкти контролю першої групи (тобто органи представницької і виконавчої влади). На всіх етапах становлення і розвитку системи державного фінансового контролю статус і повноваження його суб'єктів тісно пов'язані з правом. Адже головним принципом державного фінансового контролю є принцип законності, який означає, що діяльність контролюючих органів має регламентуватися законодавчими актами [118].

Критеріями віднесення суб'єкта контролю до суб'єктів державного фінансового контролю потрібно визнати такі: приналежність суб'єкта фінансового контролю до органу державної влади або державного управління; наділення посадових та/або службових осіб суб'єкта фінансового контролю державно-владними повноваженнями; наявність права здійснювати контроль у будь-якій формі власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави. Отже, суб'єктами державного фінансового контролю є всі органи державної влади й державного управління, котрі відповідно до врегульованих правових норм здійснюють моніторинг та інші форми контролю власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави та видають за

результатами контрольної діяльності державні акти або акти державного управління. Це аж ніяк не означає, що суб'єкт державного фінансового контролю не може контролювати використання майна, процедури управління чи господарські дії. Йдеться лише про те, що головним об'єктом контролю, який визначає другу ознаку цього виду діяльності – «фінансовий», обов'язково мають бути фінансові ресурси. Контрольна діяльність, котра не передбачає контроль фінансових ресурсів і відносин, які виникають у процесі їх обігу, очевидно, не повинна називатися фінансовим контролем [126].

Існуючі наукові напрацювання та вимоги власного дослідження створюють умови та вимагають подати власне тлумачення поняття «суб'єкт державного фінансового контролю» так: **Суб'єкт державного фінансового контролю** – є органом законодавчої або виконавчої державної влади, створений виключно для сприяння зміцненню фінансового становища держави, економічному зростанню шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку, через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, що належить державі, за допомогою форм контролю та методів контролю, що реалізуються всіма способами, прийомами та інструментарієм.

Наступним рівнем класифікації є інституційний рівень, на якому буде визначено належність вказаних фінансових інституцій держави до органів державної влади взагалі, суб'єктів державного фінансового контролю та державних органів окремих фінансових повноважень: органів контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання, зокрема шляхом дослідження існуючого закріплення їх повноважень та компетенції у чинних нормативно-правових актах, що регулює їх діяльність, а саме:

– питання функціонування Державної фінансової інспекції в Україні (Держфінінспекція): Бюджетним Кодексом України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI, Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (як у редакції, що діяла до 16.10.2012 року, так і в редакції зі внесеними змінами Законом України № 5463-VI від 16.10.2012, яким було зроблено певні зміни у Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», зокрема змінено назву на «Закон України Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності, Указом Президента України 23 квітня 2011 року № 499/2011 затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України [1; 86; 22];

– питання функціонування Рахункової палати України визначено: Конституцією України, Бюджетним Кодексом України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI, Законом України № 315/96-ВР від 11 липня 1996 року «Про Рахункову палату» [1; 9; 95];

- питання функціонування Державної казначейської служби України (Казначейство України) визначено: Бюджетним Кодексом України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI, Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011, яким затверджено Положення про Державну казначейську службу України [1; 21];
- питання функціонування Державної податкової служби в Україні визначені: Податковим кодексом України і Положенням про Державну податкову службу України, затверджене Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011 [20; 50];
- питання функціонування Державної митної служби України визначені: Митним кодексом України, Податковим кодексом України та Положенням про Державну митну службу України, затверджене Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 582/2011 [17; 20; 49];
- питання функціонування Національного банку України викладені у Законі України «Про Національний банк України» від 20 травня 1999 р. № 679-XIV [78];
- питання функціонування Фонду державного майна України викладені у Законі України «Про Фонд державного майна України» від 9 грудня 2011 р. № 4107-VI [101];
- питання функціонування Державного агентства України з управління державними корпоративними правами та майном викладені в Указі Президента України від 13 квітня 2011 року № 451/2011 «Про Положення про Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном» [88];
- питання функціонування Антимонопольного комітету України викладене у Законі України «Про Антимонопольний комітет України» від 26.11.1993 № 3659-XII [25];
- питання функціонування Пенсійного фонду України передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Указом Президента України «Про Положення про Пенсійний фонд України» від 6 квітня 2011 року № 384/2011 [19; 91];
- питання функціонування Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 2 березня 2000 року № 1533-III [19; 53];
- питання функціонування Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (далі – Фонд соціального страхування від нещасних випадків) передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного

випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23 вересня 1999 року № 1105-XIV [19; 52];

– питання функціонування Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням» від 18 січня 2001 року № 2240-III [19, 54];

– питання функціонування Державної служби фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг) передбачено: Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» та Указом Президента України «Про Положення про Державну службу фінансового моніторингу України» від 13.04.2011 № 466/2011 [55; 90];

– питання функціонування Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) передбачено: Законом України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30 жовтня 1996 року № 448/96-ВР та Указом Президента України від 23.11.2011 № 1063/2011 «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку» [30; 79];

– питання функціонування Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг) передбачено: Законом України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року № 2664-III та Указом Президента України «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» від 23.11.2011 № 1070/2011 [80; 100];

За результатами проведеної класифікації на всіх рівнях: теоретичному, методичному та інституційному, ми маємо можливість зробити висновок про те, що:

– по-перше, дослідженні фінансові інституції держави поділяються на три інституційні групи:

- суб'єкти державного фінансового контролю;
- державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання (які не є суб'єктами державного фінансового контролю, але є органами держави та державної влади);
- фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації (що не є органами держави взагалі та органами державної влади зокрема).

– по-друге, фінансові інституції держави з наведеного переліку у свою чергу підлягають або додатковому угрупованню з подальшим входженням до складу вказаних трьох інституційних груп, або входженню до складу вказаних трьох інституційних груп без додаткового угруповання, а саме:

- до інституційної групи «Суб'єкти державного фінансового контролю» підлягають включенню: Державна фінансова інспекція в Україні (Держфінінспекція); Рахункова палата України; Державна казначейська служба України (Казначейство України);

• до інституційної групи «Державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання» належать такі угруповання:

а) «Органи державного фіскального контролю» у складі: Державна податкова служба в Україні та Державна митна служба України;

б) «Органи банківського регулювання і банківського нагляду»: Національний банк України;

в) «Органи повноважні у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами»: Фонд державного майна України, Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном;

г) «Органи регулювання ринкової діяльності»: Антимонопольний комітет України;

г) «Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування»: Пенсійний фонд України;

д) «Регуляторні органи фінансового ринку»: Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг), Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг);

• до інституційної групи «Фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації» підлягають включенню: Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Насамкінець варто зазначити, що викладені результати наукових розвідок стосовно віднесення Державної податкової служби в Україні та Державної митної служби України до класифікаційного угруповання «Органи державного фіскального контролю» інституційної групи «Державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання» знаходять підтвердження у практиці оптимізації системи центральних органів виконавчої влади з питань регулювання фінансової сфери держави відповідно до Указу Президента України від 24 грудня 2012 року № 726/2012 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади». Згідно з ним утворюється Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України. На Міністерство, що утворюється, покладається, окрім податкової та митної функцій, також функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [83].

На сьогодні розпочата реорганізація зазначених служб стосовно концентрації всіх функцій, пов'язаних з адмініструванням податкових та митних платежів, у рамках єдиної структури згідно з Указом Президента України № 141/2013 від 18 березня 2013 року «Про Міністерство доходів і зборів України».

**З метою поглибленого та детального вивчення питання функціонування існуючих фінансових органів держави та їх поділу на три інституційні групи** (суб'єкти державного фінансового контролю; державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання (які не є суб'єктами державного фінансового контролю, але є органами держави та державної влади) і їх угруповання; фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації (що не є органами держави взагалі та органами державної влади зокрема)) в наступних підрозділах 3.2, 3.3 та 3.4 потрібно буде на підставі регламентуючих нормативно-правових актів ознайомитися з компетенцією та повноваженнями за кожною із зазначених інституційних груп.

## **3.2. ЗАВДАННЯ ТА ФУНКЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Після проведеної класифікації на теоретичному, методичному та інституційному рівнях, до інституційної групи «Суб'єкти державного фінансового контролю» підлягають включенню:

- Державна фінансова інспекція в Україні (Держфінінспекція);
- Рахункова палата України;
- Державна казначейська служба України (Казначейство України).

### **3.2.1. Завдання Державної фінансової інспекції України**

**Державна фінансова інспекція України (Держфінінспекція України)** є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України (далі – Міністр); входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Здійснює свої повноваження безпосередньо та через територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, містах або міжрайонні, об'єднані в районах та містах територіальні органи, головних інспекторів у районах та містах [22].

Держфінінспекція України у процесі виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами, організаціями, всеукраїнськими об'єднаннями профспілок і всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців.

**Основними завданнями Держфінінспекції України** є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування. Відповідно до покладених завдань:

- 1) здійснює державний фінансовий контроль за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

- дотриманням законодавства про державні закупівлі;

- діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не включені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи;

2) здійснює контроль за:

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;

- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

- складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

- усуненням виявлених недоліків і порушень;

3) забезпечує участь представників Держфінінспекції України в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

4) вживає в установленому порядку заходів з усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

- вимагає від керівників та інших службових осіб підконтрольних установ усунення виявлених порушень законодавства;

- звертається до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

- проводить аналіз стану дотримання фінансової дисципліни та про його результати повідомляє органи виконавчої влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування;



- готує і подає до відповідних державних органів пропозиції щодо усунення та запобігання причинам і умовам, які призвели до допущення недоліків і порушень;

- здійснює контроль за виконанням вимог і пропозицій, поданих Держфінінспекцією України та її територіальними органами міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування за результатами державного фінансового контролю, та інформує про це Кабінет Міністрів України і Мінфін України;

- застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення, санкції до осіб, винних у порушенні законодавства;

- передає правоохоронним органам матеріали ревізій у разі встановлення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь; інформує правоохоронні органи про факти інших виявлених порушень законодавства;

5) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

6) забезпечує погодження призначення на посади та звільнення з посад керівників контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів;

7) координує діяльність, погоджує плани внутрішньої роботи контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та здійснює оцінку фахового рівня працівників таких підрозділів;

8) здійснює контроль за проведенням внутрішньої контрольно-ревізійної роботи у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

9) отримує та аналізує звітність про роботу контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

10) розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

11) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Держфінінспекції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

12) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України.

**Держфінінспекція України для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку:**

1) залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів,

підприємств, установ та організацій, зокрема для проведення контрольних замірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запуску у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб-підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на Держфінінспекцію України та її територіальні органи завдань;

3) скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

4) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

5) здійснювати державний фінансовий контроль шляхом проведення:

- інспектування у формі планових та позапланових ревізій певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій;

- державного фінансового аудиту;

- перевірки державних закупівель;

6) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

8) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови в її проведенні звертатися до суду щодо спонукання до проведення інвентаризації, а до ухвалення відповідного рішення судом опечатувати в установленому порядку каси, касові приміщення, склади та архіви;

9) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю;

10) вилучати під час проведення ревізії у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду вилучати до закінчення ревізії оригінали зазначених документів;

11) одержувати від Національного банку України і його установ, інших банків та кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств та організацій, у тому числі недержавної форми

власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами, – довідки і копії документів про операції і розрахунки з підприємствами, установами та організаціями;

12) звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих чи правоохоронних органів інших держав за додатковою інформацією про порушення фінансової дисципліни на підприємствах, в установах та організаціях;

13) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

14) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

15) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

16) зупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

17) вилучати до бюджету в судовому порядку виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними державними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у тому разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

18) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

19) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, адміністративні стягнення;

20) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

21) при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, визначати їх розмір згідно з методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

За результатами виконання завдань контрольними заходами цим суб'єктом державного фінансового контролю були охоплені майже усі важливі для суспільства і економіки держави сфери, а саме:

- державне управління та економічна і фінансова політика;
- оборона і безпека, юстиція і правоохоронна діяльність;

- боротьба з надзвичайними ситуаціями;
- охорона здоров'я;
- освіта та наука;
- житлово-комунальне господарство;
- паливно-енергетичний комплекс;
- вугільна галузь;
- транспорт і зв'язок;
- сільське господарство;
- екологія;
- земельні відносини тощо.

### 3.2.2. Функції контролю Рахункової палати України

**Перед Рахунковою палатою поставлені завдання з контролю, виконанням яких забезпечується досягнення цілей, а саме:**

*– по-перше, здійснення контролю за виконанням Державного бюджету України, зокрема організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням. У ході виконання Державного бюджету України контролюється повнота і своєчасність грошових надходжень, фактичне витрачання бюджетних асигнувань, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів та видатків із обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргів України, у порівнянні з затвердженими показниками Державного бюджету України виявляються відхилення та порушення, проводиться їх аналіз, вносяться пропозиції щодо їх усунення.*

*– по-друге, проведення контролю за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля. Перевіряється фінансування затверджених Верховною Радою України загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля. У разі виявлення порушень або невиконання встановлених законодавством України вимог щодо збереження, використання об'єктів державного майна чи несвоєчасної сплати до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження та управління майном, що є об'єктами права державної власності, Рахункова палата має право ставити перед відповідними державними органами питання про притягнення винних осіб до відповідальності, передбаченої чинним законодавством України, та інформувати про це Верховну Раду України.*

*– по-третє, контроль за використанням кредитних ресурсів, зокрема здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, а також контроль за*

дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України. Контролюється законність договорів, раціональне та ефективне використання кредитів і позик, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Також перевіряється ефективність розміщення централізованих валютних та фінансово-кредитних ресурсів, які надаються на зворотній основі, аналізується надання державних кредитів, а також виділених на безоплатній основі коштів іноземним державам і міжнародним організаціям з обов'язковим інформуванням Верховної Ради України про результати перевірки.

– по-четверте, здійснення контролю за діяльністю установ банківської системи, зокрема контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках. Перевіряється діяльність Національного банку України та його установ, уповноважених банків і кредитних установ у частині обслуговування ними Державного бюджету України, а також здійснюється перевірка кошторису витрат Національного банку України. Крім того, за результатами перевірок діяльності установ банківської системи, в першу чергу Національного банку України, Рахункова палата подає висновки і пропозиції щодо його звітів про забезпечення стабільності грошової одиниці до Верховної Ради України, а також щодо діяльності Національного банку України із обслуговування державного боргу України [95].

Таким чином, можна зробити висновок, що контроль за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів передбачає проведення цілісного і взаємопов'язаного комплексу контрольних і експертних заходів.

Зазначений підхід контролю є інтегрованим до основних складових бюджетного процесу і передбачає безперервний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попереднього контролю проекту бюджету, поточного контролю виконання бюджету та подальшого контролю виконання бюджету. Наочне відображення наведено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Послідовні стадії контролю виконання бюджету

**Для забезпечення виконання передбачених завдань та досягнення визначених цілей чинним законодавством Рахунковій палаті України надано відповідні функції та повноваження:**

***Функції Рахункової палати:***

1) здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;

2) здійснює за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків із обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргів України, витрачанням коштів цільових фондів;

3) перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків за кожным фондом окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

4) контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

5) надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. В ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

6) здійснює за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

7) контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

8) проводить попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного

законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу;

9) здійснює контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

10) перевіряє за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних із діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;

11) готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;

12) здійснює зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво;

13) здійснює контроль у сфері державних закупівель.

***Рахункова палата має такі повноваження:***

1) здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм;

2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, Національному банку України, Антимонопольному комітеті України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності, органах виконавчої влади та інших державних органах і установах, створених згідно із законодавством України.

Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій сфері їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

3) перевіряти в органах і на об'єктах грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій із готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання;

4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність;

5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів із операцій і рахунків цих підприємств та організацій;

6) організовувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період;

7) проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки за окремими розділами і статтями Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів;

8) проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України;

9) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому;

10) готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік;

11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів;

12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі;

13) залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів;

14) у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обстежень фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обстежень до правоохоронних органів із інформуванням про це Верховної Ради України.

**Також чинним законодавством визначено, що до основних напрямків діяльності Рахункової палати України належать:**

- 1) фінансова та бюджетна політика;
- 2) доходи державного бюджету;



- 3) правове забезпечення;
- 4) оборона та правоохоронна діяльність;
- 5) АПК, природоохоронна діяльність та надзвичайні ситуації;
- 6) державний борг, міжнародна діяльність та фінансові установи;
- 7) наука та гуманітарна сфера;
- 8) соціальна політика;
- 9) промисловість, виробнича інфраструктура та державна власність;
- 10) надходження та використання коштів державного бюджету в регіонах.

### **3.2.3. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства Державною казначейською службою України**

Державна казначейська служба України (далі – Казначейство України) утворена Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010 та Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 затверджено Положення, за якими вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, входить до системи органів виконавчої влади, утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та є учасником системи електронних платежів Національного банку України [21; 83].

Одна із головних казначейських функцій – контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень і здійсненні витрат. Цей контроль має різні зовнішні прояви і може здійснюватися за різними формами і критеріями.

Казначейство України, виконуючи функцію обслуговування державного і місцевих бюджетів, здійснює попередній і поточний контроль, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів.

#### **Основними завданнями Казначейства України є:**

- 1) внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
- 2) реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

**Відповідно до покладених завдань Казначейство України має наступні функції:**

- 1) здійснює через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів, спільних із міжнародними фінансовими організаціями проектів;
- 2) управляє ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунка;
- 3) за погодженням із Мінфіном України залучає на поворотній основі кошти єдиного казначейського рахунка для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам;

- 4) здійснює відкриття та закриття рахунків поточного бюджетного періоду, а також відкриття рахунків наступного бюджетного періоду;
- 5) здійснює безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів на підставі рішення суду;
- 6) здійснює безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів відповідно до Бюджетного кодексу України;
- 7) здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- 8) нараховує штрафи за неповне або несвоєчасне повернення коштів надміру сплачених податків відповідно до законодавства;
- 9) здійснює розподіл коштів між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між місцевими бюджетами відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і перерахування розподілених коштів за належністю;
- 10) проводить взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між місцевими бюджетами у порядку, встановленому законодавством;
- 11) веде базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складає та веде єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- 12) веде облік бюджетних асигнувань, доводить до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витяг із розпису державного бюджету та зміни до нього;
- 13) здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету;
- 14) забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності;
- 15) погоджує призначення на посади та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ;
- 16) веде бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;
- 17) зводить та складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подає звітність органам законодавчої і виконавчої влади в обсязі та строки, які визначені бюджетним законодавством. Складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів;
- 18) здійснює за дорученням Мінфіну України погашення та обслуговування державного боргу в національній та іноземній валютах;
- 19) розміщує на офіційному сайті Казначейства України квартальну та річну звітність про виконання Державного бюджету України;
- 20) здійснює у межах повноважень контроль за:

– веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

– бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету;

– відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

– відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

– відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;

– дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;

– дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу;

– закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти під час здійснення розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

21) здійснює попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства;

22) зупиняє операції з бюджетними коштами та ініціює зупинення бюджетних асигнувань у разі вчинення учасником бюджетного процесу порушення бюджетного законодавства;

23) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

24) надає консультаційну допомогу учасникам бюджетного процесу з питань, що належать до компетенції Казначейства України;

25) забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної системи, внутрішньої платіжної системи, вживає заходів до захисту інформації, яка обробляється органами Казначейства України;

26) здійснює відповідно до законодавства України управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;

**Казначейство України для виконання покладених на нього завдань має право в установленому порядку:**

1) відкривати поточні рахунки в іноземній валюті та рахунки для видачі готівки в Національному банку України та інших уповноважених банках;

2) розмішувати за рішенням Міністра, погодженим із Національним банком України, тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунка та кошти валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів;

3) складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу та на підставі цих протоколів у межах наданих законодавством повноважень зупиняти операції з бюджетними коштами, а також ініціювати зупинення бюджетних асигнувань;

4) списувати позички, надані місцевим бюджетам, відповідно до законодавства;

5) вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій дотримання установленого порядку казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності;

6) порушувати питання про притягнення до відповідальності за допущення порушення бюджетного законодавства згідно з законами України;

7) звертатись до суду, в тому числі у разі виявлення порушень бюджетного законодавства;

8) залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади;

9) одержувати інформацію, документи і матеріали від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності та їх посадових осіб;

10) скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

11) проводити конференції та семінари з питань, що належать до компетенції Казначейства України;

12) здійснювати у межах повноважень Казначейства України співробітництво з міжнародними фінансовими організаціями, з казначейськими службами інших держав щодо вивчення досвіду роботи з організації їх діяльності та готувати пропозиції щодо впровадження такого досвіду в Україні;

13) брати участь у діяльності міжнародних організацій відповідно до міжнародних договорів, учасниками яких є Україна, а також відповідно до угод між Казначейством України та казначейськими службами інших держав за погодженням із Кабінетом Міністрів України;

14) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами.

### **3.3. ЗАВДАННЯ ТА КОМПЕТЕНЦІЯ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ: ОРГАНІВ КОНТРОЛЮ, СТЯГНЕННЯ, НАГЛЯДУ, УПРАВЛІННЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ**

До інституційної групи «Державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання» належать наступні угруповання:

а) «Органи державного фіскального контролю» у складі: Державна податкова служба в Україні та Державна митна служба України;

б) «Органи банківського регулювання і банківського нагляду»: Національний банк України;

в) «Органи, повноважні у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами»: Фонд державного майна України, Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном;

г) «Органи регулювання ринкової діяльності»: Антимонопольний комітет України;

г) «Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування»: Пенсійний фонд України;

д) «Регуляторні органи фінансового ринку»: Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг), Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг).

### 3.3.1. Органи державного фіскального контролю

У цьому підрозділі більш детально вивчимо зарахування державних органів до класифікаційного угруповання «Органи державного фіскального контролю» інституційної групи «Державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання».

Визначення системи органів податкового контролю органічно постає із самого поняття податкового контролю.

Під податковим контролем розуміють функцію державного управління, що покликана забезпечити спеціальними методами дотримання чинного законодавства учасниками податкових правовідносин із метою наповнення коштами бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів.

Отже, до системи органів податкового контролю належать безпосередньо ті державні установи, на які покладені функції з наповнення коштами бюджетів усіх видів, а також ті установи, яким державою делеговані права на здійснення контрольних повноважень під час збору доходів до бюджету.

Перелік державних установ, уповноважених збирати платежі до бюджетів і цільових фондів, можна умовно розділити на дві групи залежно від місця, яке займає в їхній діяльності функція забезпечення надходжень до бюджету:

1. Органи, основна діяльність яких переважно пов'язана зі збором доходів до бюджету.

2. Органи, які поряд зі своєю основною діяльністю забезпечують надходження платежів до бюджету.

До першої групи, безумовно, належать органи державної податкової служби, у тому числі й податкова міліція.

До другої групи зокрема належать митні органи, які забезпечують надходження до державного бюджету ввізного і вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів, які відповідно до законів сплачуються під час ввезення (пересилки) товарів і предметів на митну територію України або вивезення (пересилки) товарів і предметів із митної території України [18].

Іще одним поділом на групи є розподіл державних установ, уповноважених збирати платежі до бюджетів і цільових фондів, на:

- контролюючі органи;
- органи стягнення.

*Контролюючими органами є:*

- органи державної податкової служби – відносно податків, які сплачуються до бюджетів і державних цільових фондів, а також відносно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

- митні органи – відносно мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства сплачуються у разі ввезення (пересилки) товарів і предметів на митну територію України чи територію вільної митної зони або вивезення (пересилки) товарів і предметів із митної території України чи території вільної митної зони.

Розмежування повноважень і функціональних обов'язків між указаними контролюючими органами визначається Податковим і Митним кодексами України, а також іншими нормативно-правовими актами.

Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків, у тому числі й на запит правоохоронних органів [20].

*Органами стягнення є:*

- виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи відносно забезпечення погашення податкового боргу в межах їхніх повноважень;

- державні виконавці в межах своїх повноважень.

Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється [20].

*Митний контроль* – це сукупність заходів, які здійснюються митними органами в межах їхніх повноважень із метою забезпечення виконання норм нормативно-правових актів із питань державної митної справи, міжнародних договорів України.

*Митні платежі* – це податки, які сплачуються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України, що складаються з:

- а) мита;
- б) акцизного податку з ввезених на митну територію України під-акцизних товарів (продукції);

в) податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів(продукції);

*Мито* – це загальнодержавний податок, установлений Податковим кодексом України й Митним Кодексом, який нараховується і платиться відповідно до цих Кодексів, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість котрих надана Верховною радою України.

*На сьогодні застосовуються такі види мита:*

1) ввізне мито – встановлено на товари, які ввозяться на митну територію України;

2) вивізне мито – встановлено законом на українські товари, які вивозяться за межі митної території України;

3) сезонне мито – мито на окремі товари на термін не менше 60 й не більше 120 наступних календарних днів із дня встановлення сезонного мита;

4) особливі види мита: спеціальні, антидемпінгові, компенсаційні.

Особливі види мита встановлюються з метою захисту економічних інтересів України та українських товаровиробників у разі ввезення товарів на митну територію України. Вони застосовуються незалежно від інших видів мита.

Спеціальне мито встановлюється:

1) як засіб захисту національного товаровиробника у разі, якщо товари ввозяться на митну територію України в таких обсягах і/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробникові;

2) як заходи у відповідь на дискримінаційні і/або недружні дії інших держав, митних союзів і економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» в разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що завдає шкоди або створює загрозу спричинення шкоди національному товаровиробникові.

Компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидуючого імпорту» у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидуючого імпорту, що завдає шкоди або створює загрозу спричинення шкоди національному товаровиробникові.

*В Україні застосовуються такі види ставок мита:*

1) адвалорна – у відсотках до встановленої бази оподаткування;

2) специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;

3) комбінована, що складається з адвалорного та специфічного мита.

*Об'єктами оподаткування митом є:*

1) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території

України підприємствами, крім випадків, передбачених статтею 234 Митного Кодексу;

2) товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами відповідно до статті 234 та розділу XII Митного Кодексу, а також розділів V та VI Податкового кодексу України;

3) товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до статті 243 Митного Кодексу.

*Платниками мита є:*

1) особа, яка ввозить товари на митну територію України або вивозить товари з митної території України;

2) особа, на адресу котрої приходять товари, котрі переміщуються (пересилаються) в міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів;

4) особа, котра використовує товари, митне оформлення яких було здійснене з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням і/або всупереч умовам або цілям такого звільнення, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, котра реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, які були випущені у вільний обіг на митній території України зі звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення терміну, визначеного законом.

Основними законодавчими актами, які регламентували компетенцію та вважалися законодавчим підґрунтям функціонування згаданих органів державного фіскального контролю – органів державної податкової служби та митних органів, – станом на 18 березня 2013 року були:

1) відносно державної податкової служби:

– Закон України «Про державну податкову службу в Україні» № 509 – XII, який діяв із 04.12.1990 по 12.08.2012 р., проте нині втратив юридичну силу [50];

– Податковий кодекс України [20];

– Положення про державну податкову службу України, затверджені Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011;

2) відносно митних органів:

– Податковий кодекс України [20];

– Митний кодекс України [17];

– Положення про державну митну службу України, затверджене Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 582/2011 [49].



Але 18 березня 2013 року Указом Президента України № 141/2013 «Про Міністерство доходів і зборів України» було визнано такими, що втратили чинність:

- Указ Президента України від 12 травня 2011 року № 582 «Про Положення про Державну митну службу України»;
- Указ Президента України від 12 травня 2011 року № 584 «Про Положення про Державну податкову службу України».

Цим Указом установлено, що Міністерство доходів і зборів України (далі – Міндоходів України) є правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної служби України, що реорганізуються, та є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Було з'ясовано структуру Міндоходів України, а саме: Міністерство здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи, до яких належать його територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції; у складі Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів також утворюються та діють підрозділи податкової міліції.

У затвердженому згаданим Указом Положенні «Про Міністерство доходів і зборів України» визначено компетенцію, завдання та повноваження відомства, зокрема:

1) Міндоходів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань:

- забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики у сфері адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики;
- забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок);
- забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавств, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

2) основними завданнями Міндоходів України є:

- забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики у сфері адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавств, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів;

- забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

- забезпечення формування та реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску;

- забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті у встановлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

3) Міндоходів України відповідно до покладених на нього завдань має такі повноваження:

- проводити відповідно до законодавства перевірки платників податків (крім Національного банку України) і звірки, у тому числі після проведення процедур митного контролю та митного оформлення;

- здійснювати державний експортний контроль під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів;

- проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій;

- запрошувати платників податків та єдиного внеску або їхніх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, єдиного внеску, інших платежів, дотримання вимог іншого законодавства, здійснення контролю за дотриманням якого покладено на Міндоходів України;

- під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що засвідчують особу;

- для здійснення функцій, визначених законодавством, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, у порядку, визначеному законодавством, інформацію, довідки, копії документів (засвідчені підписом платника податків або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності)) про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, єдиного внеску, інших платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на Міндоходів України, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;

- отримувати від платників податків та єдиного внеску, а також надавати в межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;

- вимагати під час документальних перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів;

– вимагати від платників податків, що перевіряються, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

– запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, які використовуються у бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на Міндоходів України;

– вимагати під час проведення перевірок виготовлення й надання засвідчених підписом платника податків або його посадовою особою та скріплених печаткою (за її наявності) копій первинних документів, які свідчать про порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на Міндоходів України, та отримувати їх у платників податків у встановленому Податковим кодексом України порядку;

– вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками Міндоходів України зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, яка перевіряється;

– вилучати в установленому законодавством порядку під час проведення перевірок у підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, копії документів, що підтверджують заниження розміру заробітної плати (доходу) та інших виплат, на які нараховується єдиний внесок;

– одержувати в установленому порядку від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їхніх посадових осіб інформацію, документи й матеріали, що стосуються митного та податкового законодавств;

– мати доступ під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування чи використовуються для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу в порядку, передбаченому Податковим кодексом України;

– надсилати в межах своїх повноважень у разі виявлення порушень вимог законодавства платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів, безпосередньо пов'язаних із виявленими порушеннями;

– вимагати від керівників та відповідних посадових осіб фізичних і юридичних осіб – платників податків, які перевіряються, припинення дій, що перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами Міндоходів України, усунення виявлених порушень податкового, митного та іншого законодавств, контроль за дотриманням яких покладено на Міндоходів України, та контролювати виконання законних вимог службових (посадових) осіб Міндоходів України;

– проводити у взаємодії з іншими правоохоронними органами України спеціальні заходи, у тому числі контрольовані поставки для виявлення, запобігання, припинення контрабанди наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів, а також заходи з переміщення товарів під негласним контролем;

– організовувати взаємодію та обмін інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав із питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів;

– брати участь у міжнародному співробітництві з питань протидії контрабанді та порушенням митних правил, у тому числі шляхом надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень законодавства з питань митної справи, на підставі міжнародних угод;

– контролювати дотримання вимог законодавства під час провадження у справах про порушення митних правил;

– визначати у передбачених Податковим кодексом України випадках суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

– порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового, митного, бюджетного законодавств та законодавства про єдиний внесок;

– застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції за порушення податкового та іншого законодавств, контроль за дотриманням яких покладено на Міндоходів України, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірах, встановлених Податковим кодексом України, стягувати суми простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному Податковим кодексом України;

– здійснювати контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, за наявністю торгових патентів;

– одержувати від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів, у випадках, передбачених законодавством, а також відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій усіх форм власності;

– одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та Податковим кодексом України, довідки та/або копії документів про

наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання;

- одержувати безоплатно від органів державної влади, Національного банку України, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій відповідно до законодавства, у тому числі на виконання делегованих повноважень, від юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців, самозайнятих осіб, податкових агентів, фізичних осіб інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням, для формування та ведення Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та інших реєстрів, Державного реєстру фізичних осіб – платників податків;

- приймати за наявності обставин, визначених Податковим кодексом України, рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків;

- приймати рішення про відстрочення, розстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу;

- застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним територіальним органам Міндоходів України в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу Міндоходів України про взяття рахунка на облік у Міндоходів України, фінансові (штрафні) санкції в установлених Податковим кодексом України розмірах;

- стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та інших платежів;

- надавати відповідно до закону інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та з реєстру страхувальників іншим органам державної влади та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

- приймати рішення про зміну основного місця обліку платників податків;

- отримувати від нотаріусів на письмові запити інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;

- звертатися у передбачених законом випадках до суду;

- скасовувати у визначених законом випадках рішення, прийняті територіальними органами Міндоходів України, в разі їх невідповідності актам законодавства;

- вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством;

- скликати наради, утворювати комісії та робочі групи;

- користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку й комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;
- обговорювати на засіданнях Кабінету Міністрів України прогностичні показники доходів державного бюджету та єдиного внеску, що закріплені за Міндоходів України, у частині, визначеній Податковим кодексом України, Митним кодексом України та Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», для забезпечення їх обґрунтованості;
- розробляти проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України та вносити їх у встановленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів України з урахуванням практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;
- розробляти й затверджувати порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів із питань, що належать до компетенції Міндоходів України;
- розробляти пропозиції до проектів міжнародних договорів України та забезпечувати дотримання й виконання зобов'язань, узятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до компетенції Міндоходів України;
- визначати єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до компетенції Міндоходів України;
- здійснювати адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску;
- контролювати своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларації, розрахунки тощо), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску;
- надавати відповідно до закону в межах своїх повноважень адміністративні послуги;
- здійснювати контроль за дотриманням податкового й митного законодавств, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та в межах своїх повноважень – іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на Міндоходів України;
- забезпечувати достовірність та повноту обліку платників податків і єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних із оподаткуванням;
- забезпечувати ведення обліку податків і зборів, єдиного внеску;
- здійснювати диференціацію платників податків;
- здійснювати перегляд рішень територіальних органів у встановленому законодавством порядку;
- вирішувати відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;

- організовувати й контролювати застосування адміністративного арешту майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їхніх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;
- організовувати й контролювати погашення податкового боргу з податків і зборів платників податків, а також стягнення своєчасно не нарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;
- організовувати й контролювати роботу з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, погоджувати із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, який виходить за межі одного бюджетного періоду, здійснювати в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу;
- ініціювати застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;
- організовувати ведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;
- організовувати й контролювати дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності й громадянами установленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;
- здійснювати контроль за застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України, зокрема після завершення операцій митного контролю та митного оформлення;
- організовувати контроль за правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до закону та загальноприйнятої міжнародної практики, а також за правильністю визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України;
- забезпечувати застосування митних режимів, здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, поміщених у відповідні митні режими;
- вживати заходи щодо захисту прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;
- проводити верифікацію (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів із України та здійснювати у випадках, установлених міжнародними договорами, видачу сертифікатів походження;
- готувати пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;
- здійснювати ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, а також ліцензування митної брокерської діяльності;

- надавати повноваження на провадження діяльності з надання митним органам фінансових гарантій забезпечення сплати митних платежів;
- здійснювати у випадках, передбачених законом, провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- організовувати та забезпечувати ведення обліку осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем;
- здійснювати кінологічне забезпечення;
- організовувати дослідження та експертну діяльність у податковій та митній сферах;
- здійснювати разом із митними органами інших держав заходи щодо вдосконалення процедури пропуску через державний кордон України товарів і транспортних засобів, їх митного контролю та митного оформлення;
- впроваджувати спрощені митні процедури відповідно до законодавства та сприяти створенню відповідних умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;
- проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного та податкового контролю;
- організовувати контроль за доставкою товарів, які перебувають під митним контролем, до митних органів призначення;
- організовувати застосування та контроль за процедурами використання гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодіяти з об'єднаннями експедиторів, незалежними фінансовими посередниками, страховими організаціями та фінансово-кредитними установами;
- організовувати стягнення коштів у разі невиконання забезпечених фінансовою гарантією зобов'язань зі сплати митних платежів;
- надавати консультації відповідно до Податкового та Митного кодексів України, законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- забезпечувати розвиток, упровадження та технічний супровід інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організовувати впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання;
- здійснювати в межах своїх повноважень формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечувати ведення реєстру страхувальників;
- організовувати взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством України, міжнародними договорами України;
- організовувати надання дозволів на відкриття та експлуатацію митних складів, складів тимчасового зберігання, магазинів безмитної торгівлі, вантажних митних комплексів, вільних митних зон комерційного або сервісного типу, видачу сертифікатів уповноваженого економічного оператора;



- брати в установленому порядку участь у наданні послуг електронного цифрового підпису;
- звертатися до суду у випадках, передбачених законодавством;
- здійснювати прогнозування та проводити аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування», вивчати вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляти пропозиції щодо збільшення їхнього обсягу та зменшення втрат бюджету;
- надавати на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки Міністерству фінансів України пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів Державного бюджету України для складення проекту закону про Державний бюджет України;
- складати звітність щодо стану розрахунків платників податків і зборів із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямками діяльності Міндоходів України;
- організовувати роботу, пов’язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків із метою проведення експертизи щодо їхньої автентичності та здійснення контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) із алкогольними напоями й пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання та реалізації;
- організовувати контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпечувати міжгалузеву координацію у цій сфері;
- забезпечувати контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення та сплати акцизного податку;
- здійснювати заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- забезпечувати контроль за дотриманням суб’єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;
- забезпечувати контроль за дотриманням суб’єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;
- отримувати й реєструвати заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення, приймати щодо них передбачені законом рішення;

- виявляти кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлювати місцезнаходження платників податків, опитувати їх засновників, посадових осіб;
- провадити відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, а також досудове розслідування в межах наданих законом повноважень, вживати заходів щодо відшкодування завданих державі збитків;
- здійснювати розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;
- вживати заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;
- виявляти системні причини та умови, що сприяли вчиненню кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, вживати заходів щодо їх усунення;
- отримувати від органів, що здійснюють державний фінансовий контроль, матеріали ревізій та іншу інформацію в разі виявлення фактів порушення законодавства;
- збирати, аналізувати, узагальнювати інформацію про порушення законодавства у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, прогнозувати тенденції розвитку негативних процесів у зазначених сферах;
- проводити роботу щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- проводити заходи щодо запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил на митній території України;
- забезпечувати у Міндоходів України та його територіальних органах безпеку діяльності, а також безпеку державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків;
- організовувати роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазайним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого, конфіскованого за порушення митного, податкового законодавства;
- проводити роботу зі стягнення заборгованості суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії;
- застосовувати санкції за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на Міндоходів України;
- організовувати в межах своїх повноважень погашення заборгованості з інших платежів;
- організовувати ведення обліку технічних засобів фіксування проведення готівкових розрахунків;
- організовувати проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій;

- організовувати контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;
- забезпечувати здійснення санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного контролю щодо товарів, які переміщуються через митний кордон України, а також контролю за переміщенням культурних цінностей у формі попереднього документального контролю в пунктах пропуску через державний кордон України;
- здійснювати інші визначені законами України повноваження, покладені на Міндоходів України.

### 3.3.2. Органи банківського регулювання і банківського нагляду

Відповідно до Конституції України основною функцією Національного банку є забезпечення стабільності грошової одиниці України. Виконанням своєї основної функції Національний банк сприяє дотриманню стабільності банківської системи, а також у межах своїх повноважень, – цінової стабільності.

Законом України «Про національний банк України» від 20 травня 1999 року № 679-XIV визначено основні засади банківського регулювання та нагляду [78].

**Банківське регулювання** – одна із функцій Національного банку України, яка полягає у створенні системи норм, що регулюють діяльність банків, визначають загальні принципи банківської діяльності, порядок здійснення банківського нагляду, відповідальність за порушення банківського законодавства.

**Банківський нагляд** – система контролю та активних впорядкованих дій Національного банку України, спрямованих на забезпечення дотримання банками та іншими особами, стосовно яких Національний банк України здійснює наглядову діяльність законодавства України і встановлених нормативів з метою забезпечення стабільності банківської системи та захисту інтересів вкладників та кредиторів банку.

Національний банк виконує такі функції:

- 1) відповідно до розроблених Радою Національного банку України Основних засад грошово-кредитної політики визначає та проводить грошово-кредитну політику;
- 2) монопольно здійснює емісію національної валюти України та організує її обіг;
- 3) виступає кредитором останньої інстанції для банків і організує систему рефінансування;
- 4) встановлює для банків правила проведення банківських операцій, бухгалтерського обліку і звітності, захисту інформації, коштів та майна;
- 5) організовує створення та методологічно забезпечує систему грошово-кредитної і банківської статистичної інформації та статистики платіжного балансу;
- 6) визначає систему, порядок і форми платежів, у тому числі між банками;

- 7) визначає напрями розвитку сучасних електронних банківських технологій, створює, координує та контролює створення електронних платіжних засобів, платіжних систем, автоматизації банківської діяльності та засобів захисту банківської інформації;
- 8) здійснює банківське регулювання та нагляд;
- 9) веде Державний реєстр банків, здійснює ліцензування банківської діяльності та операцій у передбачених законами випадках;
- 10) веде офіційний реєстр ідентифікаційних номерів емітентів платіжних карток внутрішньодержавних платіжних систем;
- 11) здійснює сертифікацію аудиторів, які проводитимуть аудиторську перевірку банків, тимчасових адміністраторів та ліквідаторів банку;
- 12) складає платіжний баланс, здійснює його аналіз та прогнозування;
- 13) представляє інтереси України в центральних банках інших держав, міжнародних банках та інших кредитних установах, де співробітництво здійснюється на рівні центральних банків;
- 14) здійснює відповідно до визначених спеціальним законом повноважень валютне регулювання, визначає порядок здійснення операцій в іноземній валюті, організовує і здійснює валютний контроль за банками та іншими фінансовими установами, які отримали ліцензію Національного банку на здійснення валютних операцій;
- 15) забезпечує накопичення та зберігання золотовалютних резервів і здійснення операцій з ними та банківськими металами;
- 16) аналізує стан грошово-кредитних, фінансових, цінкових та валютних відносин;
- 17) організує інкасацію та перевезення банкнот і монет та інших цінностей, видає ліцензії на право інкасації та перевезення банкнот і монет та інших цінностей;
- 18) реалізує державну політику з питань захисту державних секретів у системі Національного банку;
- 19) бере участь у підготовці кадрів для банківської системи України;
- 20) визначає особливості функціонування банківської системи України в разі введення воєнного стану чи особливого періоду, здійснює мобілізаційну підготовку системи Національного банку;
- 21) вносить у встановленому порядку пропозиції щодо законодавчого врегулювання питань, спрямованих на виконання функцій Національного банку України;
- 22) здійснює методологічне забезпечення з питань зберігання, захисту, використання та розкриття інформації, що становить банківську таємницю;
- 23) здійснює інші функції у фінансово-кредитній сфері в межах своєї компетенції, визначеної законом;
- 24) за спрощеною процедурою здійснює довгострокове рефінансування комерційних банків під заставу іпотечних кредитів, наданих цими банками населенню на інвестування будівництва житла в розмірі не менше ніж 80 відсотків номінальної вартості пулу іпотечних кредитів, наданого у забезпечення відповідним банкам.

Головна мета банківського регулювання і нагляду – безпека та фінансова стабільність банківської системи, захист інтересів вкладників і кредиторів.

Національний банк здійснює постійний нагляд за дотриманням банками, їх підрозділами, афілійованими та спорідненими особами банків на території України та за кордоном, банківськими об'єднаннями, представництвами та філіями іноземних банків в Україні, а також іншими юридичними та фізичними особами банківського законодавства, нормативно-правових актів Національного банку й економічних нормативів. Національний банк не здійснює перевірок і ревізій фінансово-господарської діяльності осіб.

*Повноваження щодо здійснення регулятивних функцій*

Національний банк здійснює державне регулювання діяльності банків у формах, визначених Законом України «Про банки і банківську діяльність» як безпосередньо, так і через створений ним орган банківського нагляду.

**3.3.3. Органи, повноважні у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами**

До повноважних органів у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами належать:

– Фонд державного майна України;

– Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном.

Розглянемо повноваження та компетенцію Фонду державного майна України, встановлені відповідними нормативно-правовими актами.

Законом України від 09.12.2011 № 4107-VI «Про Фонд державного майна України» визначено статус, організацію, повноваження та порядок діяльності Фонду державного майна України [101].

Фонд державного майна України є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, що реалізує державну політику у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності, у тому числі корпоративними правами держави щодо об'єктів державної власності, які належать до сфери його управління, а також у сфері державного регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності.

До основних завдань Фонду державного майна України належать:

1) реалізація державної політики у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, а також у сфері державного регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;

2) організація виконання Конституції та законів України, актів Президента України і Кабінету Міністрів України, інших актів законодавства та здійснення контролю за їх виконанням;

3) управління об'єктами державної власності, зокрема корпоративними правами держави у статутних капіталах господарських товариств, щодо яких прийнято рішення про приватизацію та затверджено план приватизації або план розміщення акцій; товариств, утворених у процесі перетворення (у тому числі шляхом корпоратизації) державних підприємств, що належать до сфери його управління, а також товариств, утворених за участю Фонду державного майна України;

4) захист майнових прав державних підприємств, установ та організацій, а також корпоративних прав держави на території України та за її межами;

5) здійснення контролю у сфері організації та проведення приватизації державного майна, відчуження державного майна у випадках, встановлених законодавством, передачі державного майна в оренду та користування; повернення у державну власність державного майна, що було приватизоване, відчужене або вибуло з державної власності з порушенням законодавства; управління корпоративними правами держави, які перебувають у сфері його управління;

6) державне регулювання у сфері оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;

7) сприяння процесу демонополізації економіки і створенню умов для конкуренції виробників;

8) співробітництво з міжнародними організаціями у реалізації державної політики у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна у межах покладених на нього повноважень, управління корпоративними правами держави, а також у сфері державного регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності.

Повноваження Фонду державного майна України наступні:

1) у сфері нормативного забезпечення:

– розробляє та вносить в установленому порядку Кабінетом Міністрів України проекти законів та інших нормативно-правових актів;

видає власні нормативно-правові акти;

– бере участь у розробленні проектів міжнародних договорів з питань державної власності та її використання; розробленні та реалізації міжнародних проектів і програм;

– здійснює співробітництво з міжнародними організаціями, державними органами і неурядовими організаціями іноземних держав з питань, що належать до його компетенції;

2) у сфері приватизації державного майна:

– розробляє разом з іншими центральними органами виконавчої влади та забезпечує виконання державних програм приватизації;

– бере участь у: підготовці спільних проектів щодо фінансування міжнародними організаціями структурних перетворень в економіці держави, передприватизаційної підготовки, приватизації та післяприватизаційної підтримки підприємств; формуванні інвестиційної політики;

- сприяє залученню недержавних інвестицій в об'єкти державного сектору економіки, зокрема шляхом реалізації інвестиційних проектів на засадах спільної чи інвестиційної діяльності;
- змінює у процесі приватизації організаційну форму підприємств, що перебувають у державній власності;
- приймає рішення про припинення юридичної особи у процесі приватизації;
- здійснює повноваження власника державного майна, у тому числі корпоративних прав, у процесі приватизації та контролює діяльність підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;
- здійснює продаж державного майна в процесі його приватизації;
- підписує акти приймання-передачі державного майна, у тому числі акцій (часток, паїв), у процесі утворення господарських товариств;
- приймає рішення про приватизацію;
- утворює комісії з приватизації, інвентаризації, реструктуризації, конкурсні комісії з продажу;
- бере та передає функції управління майном державних підприємств;
- затверджує: плани приватизації майна, що перебуває в державній власності, плани розміщення акцій акціонерних товариств у процесі приватизації; переліки об'єктів, що підлягають приватизації, крім тих, які мають стратегічне значення;
- укладає: угоди щодо проведення підготовки об'єктів до приватизації та їх продажу; договори на проведення незалежної оцінки майна у процесі приватизації та в інших випадках, установлених законодавством; угоди щодо проведення екологічного аудиту об'єктів приватизації у випадках, передбачених законодавством; договори з фондовими біржами, іншими уповноваженими особами щодо проведення аукціонів із продажу майна, у тому числі акцій акціонерних товариств, утворених у процесі приватизації (корпоратизації), а також інших суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких є державна частка;
- розриває контракти з керівниками державних підприємств, функції з управління майном яких передані Фонду державного майна України;
- виступає відповідно до Закону України «Про управління об'єктами державної власності»: з боку держави засновником та учасником підприємств, заснованих на базі об'єднання майна різних форм власності, або у разі придбання державою пакетів акцій (часток, паїв) в інших власників; правонаступником державних підприємств, установ та організацій стосовно суб'єктів господарювання, раніше утворених за їх участю, а також державних внесків до статутного капіталу недержавних суб'єктів господарювання;
- представляє відповідно до законодавства інтереси України з питань визнання прав і регулювання відносин власності та використання державного майна, визначає право власності держави на розташоване на території України майно, майнові права та інші активи підприємств, установ та організацій колишнього союзного підпорядкування, які під час утворення господарських товариств передаються до їх статутного капіталу;

- здійснює контроль за виконанням умов договорів купівлі-продажу державного майна;
  - вживає спільно з органами Антимонопольного комітету України заходів до запобігання монополізації товарних ринків у процесі приватизації та оренди державного майна;
  - залучає у випадках, установлених законодавством, на конкурентних засадах радників, незалежних консультантів та експертів у процесі приватизації та реструктуризації об'єктів приватизації;
  - приймає рішення про подальше використання державного майна (крім матеріальних носіїв секретної інформації), що не увійшло до статутного капіталу господарських товариств у процесі приватизації;
  - підтверджує факт передачі державного майна до статутного капіталу господарських товариств, утворених у процесі приватизації (корпоратизації) у порядку, встановленому законодавством;
  - здійснює контроль щодо своєчасного та повного надходження коштів від продажу об'єктів приватизації;
  - публікує в офіційних друкованих виданнях Фонду державного майна України інформацію про приватизацію;
- 3) у сфері управління корпоративними правами держави:
- здійснює управління корпоративними правами держави, що перебувають у сфері його управління;
  - проводить аналіз ефективності управління корпоративними правами держави, що перебувають у сфері його управління;
  - бере участь у методологічному забезпеченні управління корпоративними правами держави;
  - забезпечує погодження договорів застави та фінансових запозичень господарських товариств, що належать до сфери його управління;
  - проводить моніторинг сплати дивідендів до Державного бюджету України господарськими товариствами, що належать до сфери його управління;
  - проводить моніторинг фінансово-економічних показників діяльності господарських товариств, які належать до сфери його управління;
  - здійснює реструктуризацію господарських товариств, у статутних капіталах яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків і які належать до сфери його управління;
  - погоджує мирові угоди, плани санації і переліки ліквідаційних мас та зміни і доповнення до них у справах про банкрутство господарських організацій з корпоративними правами держави понад 50 відсотків їх статутного капіталу, які перебувають у процесі приватизації;
  - бере участь у провадженні справ про банкрутство господарських товариств із корпоративними правами держави;
  - подає Кабінету Міністрів України пропозиції щодо доцільності відчуження закріплених у державній власності пакетів акцій акціонерних товариств, утворених у процесі приватизації (корпоратизації), або придбання



державою відповідних пакетів акцій (часток, паїв) в інших власників та акцій додаткової емісії;

- погоджує пропозиції уповноважених органів управління щодо: дострокового продажу пакетів акцій (часток, паїв), закріплених у державній власності, або їх частини; передачі повноважень з управління корпоративними правами держави уповноваженим органам управління та господарським структурам;

- за погодженням з Кабінетом Міністрів України приймає рішення про утворення державних холдингових компаній у процесі приватизації;

- утворює державні холдингові компанії;

- виступає засновником державних холдингових компаній у процесі приватизації державних підприємств;

- організовує ведення реєстру корпоративних прав держави відповідно до Закону України «Про управління об'єктами державної власності»;

- сприяє стабільному функціонуванню фондового ринку;

4) у сфері оренди державного майна:

- виступає орендодавцем цілісних (єдиних) майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, а також майна, що не увійшло до статутного капіталу господарських товариств у процесі приватизації (корпоратизації), які перебувають у державній власності;

- здійснює контроль за надходженням до Державного бюджету України плати за оренду державного майна;

- проводить інвентаризацію, оцінку цілісних (єдиних) майнових комплексів державних підприємств, організацій, їх структурних підрозділів, що передаються в оренду Фондом державного майна України, а також нерухомого майна та майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських товариств, утворених у процесі приватизації (корпоратизації), або виступає її замовником, укладає договори на проведення оцінки зазначеного майна та затверджує акти оцінки (висновки про вартість майна);

- здійснює контроль за використанням орендованих цілісних майнових комплексів державних підприємств, організацій, їх структурних підрозділів, виконанням умов договорів оренди цілісних майнових комплексів державних підприємств;

- бере участь у здійсненні контролю за поверненням цілісних майнових комплексів державних підприємств до сфери управління уповноважених органів управління після закінчення строку дії договорів оренди;

5) у сфері оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності:

- здійснює:

державне регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності; контроль за виконанням суб'єктами оціночної діяльності та оцінювачами вимог законодавства; контроль за дотриманням єдності методичного та організаційного забезпечення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності; професійну оціночну

діяльність у процесі приватизації та оренди державного майна, у тому числі практичну діяльність з оцінки об'єктів нерухомості для цілей оподаткування у процесі приватизації та оренди державного майна;

- утворює відповідно до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» наглядову раду з питань оціночної діяльності з числа представників Фонду державного майна України, представників, делегованих іншими органами державної влади, представників громадських організацій, науковців, фахівців у сфері оціночної діяльності; інші консультативні, дорадчі, допоміжні органи та організовує їх роботу, бере участь у їх роботі;

- організовує професійну підготовку оцінювачів, затверджує вимоги до керівників суб'єктів оціночної діяльності та оцінювачів, що працюють у їх складі;

- затверджує склад та порядок роботи екзаменаційних комісій із професійної підготовки оцінювачів, організовує їх роботу, затверджує програми навчання та складання іспитів;

- визнає статус саморегулювальних організацій оцінювачів, їх об'єднань та здійснює контроль за дотриманням ними правил громадського регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;

- сприяє розвитку громадського регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;

- веде у визначеному ним порядку Державний реєстр оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності, які здійснюють оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність за відповідними напрямками (спеціалізаціями), а також за окремим напрямом (спеціалізацією) для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства, для включення (виключення) таких суб'єктів оціночної діяльності до (з) Переліку суб'єктів оціночної діяльності – суб'єктів господарювання – як органів, уповноважених здійснювати оцінку для випадків, встановлених Податковим кодексом України і таких, що мають право здійснювати оцінку для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства (у тому числі правочинів, що підлягають нотаріальному посвідченню та/або державній реєстрації); цей реєстр ведеться центральним органом державної податкової служби у визначеному ним порядку та оприлюднюється на його офіційному веб-сайті;

- здійснює методичне регулювання у сфері оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності, затверджує методики та приймає нормативно-правові акти, у тому числі правила організації системи зовнішнього контролю якості, які містять правила організації, випадки, порядок, строки та періодичність проведення перевірок системи зовнішнього контролю якості, порядок рецензування звітів про оцінку (актів оцінки майна), а також можливості та способи відшкодування завданої шкоди (збитків);

– вживає заходів, спрямованих на впровадження у вітчизняну практику оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності міжнародних норм і правил оцінки майна, та заходів, спрямованих на вдосконалення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;

– сприяє створенню конкурентного середовища серед суб'єктів оціночної діяльності;

– забезпечує широке інформування суспільства з питань оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності, стану та особливостей ціноутворення на майно та майнові права;

– затверджує спільно з центральним органом державної податкової служби та іншими виконавчими органами порядок взаємодії під час застосування оцінки для цілей оподаткування за окремими видами майна та майнових прав;

– провадить іншу діяльність, пов'язану зі здійсненням наданих законодавством повноважень з державного регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності;

6) у сфері розпорядження земельними ділянками державної власності:

– здійснює: повноваження власника земельних ділянок державної власності, на яких розташовані об'єкти, що підлягають приватизації; повноваження щодо розпорядження земельними ділянками державної власності, на яких розташовані об'єкти, що підлягають приватизації;

– приймає рішення про внесення земельних ділянок державної власності, на яких розташовані об'єкти, що підлягають приватизації, до статутного капіталу господарських товариств;

7) забезпечує відповідно до Закону України «Про управління об'єктами державної власності» формування і ведення Єдиного реєстру об'єктів державної власності, є його розпорядником;

8) засновує друковані засоби масової інформації в порядку, встановленому законом;

9) погоджує (приймає) відповідно до законодавства рішення про передачу об'єктів державної власності в комунальну власність, до сфери управління інших уповноважених органів управління або Національній академії наук України, галузевим академіям наук, а також погоджує рішення про передачу об'єктів комунальної власності в державну власність;

10) проводить аналіз використання державного майна у випадках, визначених законодавством;

11) приймає рішення про створення, реорганізацію (реструктуризацію) та ліквідацію підприємств і організацій, заснованих на державній власності, що належать до сфери його управління;

12) здійснює управління підприємствами та організаціями, заснованими на державній власності, що перебувають у сфері його управління;

13) надає центральному органу виконавчої влади з питань економіки в установленому цим органом порядку звіти про виконання функцій з управління об'єктами державної власності, в тому числі корпоративними правами держави,

зокрема зведену інформацію про показники фінансового плану підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

14) проводить роботу із залучення та використання міжнародної фінансової, технічної допомоги у сферах, що належать до його компетенції;

15) залучає науково-дослідні інститути, вищі навчальні заклади, інші установи, а також фахівців для надання консультацій та проведення експертиз під час вирішення питань, що належать до його компетенції;

16) виступає замовником та координатором виконання завдань державних науково-технічних програм з питань, що належать до його компетенції;

17) виступає організатором продажу нерухомого майна державних унітарних підприємств.

*Наступним державним органом, який належить до групи повноважних органів у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами, є Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном.*

Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 451/2011 затверджено Положення про Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном (Агентство держмайна України), яким визначено, що Агентство держмайна України входить до системи органів виконавчої влади та є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і забезпечує реалізацію державної політики у сфері управління об'єктами державної власності, в тому числі корпоративними правами держави [88].

Агентство держмайна України відповідно до покладених на нього завдань:

1) здійснює управління об'єктами державної власності, в тому числі корпоративними правами, які належать до сфери його управління;

2) приймає рішення про створення, реорганізацію і ліквідацію підприємств, установ та організацій, заснованих на державній власності, які належать до сфери його управління;

3) ініціює створення державних господарських об'єднань, державних холдингових компаній, розробляє проекти їх установчих документів;

4) затверджує статuti (положення) підприємств, установ та організацій, які належать до сфери його управління, державних господарських об'єднань, державних холдингових компаній та здійснює контроль за їх дотриманням;

5) виступає від імені держави у випадках, визначених законодавством, співзасновником господарських товариств, які утворюються за участю держави;

6) проводить корпоратизацію державних підприємств, які належать до сфери його управління, у випадках, визначених законодавством;

7) вносить пропозиції та погоджує призначення і звільнення керівників державних господарських об'єднань, державних холдингових компаній у порядку, встановленому законодавством;

8) призначає та звільняє керівників державних підприємств, представників держави в органах управління господарських товариств, уповноважених осіб з управління корпоративними правами держави, які належать до сфери його управління, та здійснює контроль за ефективністю їх роботи;

9) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентів України та Кабінету Міністрів України;

10) у порядку, визначеному законодавством, здійснює контроль та аналіз результатів діяльності державних підприємств (у тому числі ефективності використання державного майна), господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна частка, що належать до сфери його управління, та розробляє механізми підвищення ефективності їх роботи;

11) бере участь у визначенні стратегії використання державного майна, розвитку державних підприємств, господарських товариств, у статутних фондах яких є державна частка;

12) погоджує відчуження, оренду (користування), заставу (іпотеку), списання майна державних підприємств, господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна частка, оренду, заставу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які належать до сфери його управління;

13) забезпечує в межах, визначених законодавством, контроль за діяльністю підприємств, господарських товариств, що належать до сфери його управління, у статутних капіталах яких є державна частка;

14) бере участь у визначенні порядку і умов та здійсненні передачі управління державними корпоративними правами уповноваженим особам;

15) бере участь у формуванні стратегії розміщення на фондових ринках часток (акцій, паїв), що належать державі;

16) погоджує стосовно об'єктів, що належать до сфери його управління в межах, визначених законодавством, закріплення (дострокове розкріплення) державних пакетів акцій, умови приватизації об'єктів державної власності, відчуження та заставу державних корпоративних прав;

17) бере участь у формуванні системи ресурсного забезпечення підприємств, що належать до сфери його управління;

18) затверджує річні фінансові та інвестиційні плани, а також інвестиційні плани на середньострокову перспективу (3–5 років) підприємств державного сектору економіки, що належать до сфери його управління, та здійснює контроль за їх виконанням у встановленому порядку;

19) проводить моніторинг показників господарської діяльності, зокрема виконання показників фінансових планів підприємств, що належать до сфери його управління, ініціює зміни до фінансових планів і стратегій розвитку таких підприємств;

20) вносить пропозиції щодо приватизації, санації, реструктуризації, передачі в комунальну власність, закріплення в державній власності державних підприємств та пакетів акцій господарських товариств, що належать до сфери його управління;

21) сприяє в межах компетенції модернізації підприємств державного сектору економіки, поліпшенню їх енергоефективності та екологічних показників, у тому числі із використанням коштів програм міжнародного співробітництва;

22) погоджує передачу державного майна, акцій (паїв, часток), що належать державі у майні господарських товариств, що належать до сфери його управління, з державної до комунальної та з комунальної до державної власності;

23) подає пропозиції щодо придбання від імені держави майна, корпоративних прав;

24) бере в межах, визначених законодавством, участь у розробленні та впровадженні заходів щодо запобігання банкрутству підприємств державного сектору економіки;

25) ініціює та у межах своєї компетенції приймає рішення про реструктуризацію підприємств державного сектору економіки;

26) готує пропозиції щодо використання доходів, одержуваних від управління державним майном та державними корпоративними правами, що належать до сфери його управління;

27) бере участь у підготовці рішень про подальше використання державного майна (крім матеріальних носіїв секретної інформації), що не ввійшло до статутних капіталів господарських товариств, які належать до сфери його управління;

28) у межах, визначених законодавством, під час відчуження, застави (іпотеки) державного майна, передачі майна при укладенні інвестиційних договорів (у тому числі договорів про спільну діяльність), передачі державного майна та корпоративних прав до статутних капіталів господарських товариств виступає замовником оцінки майна, укладає договори про проведення оцінки майна та проводить рецензування звітів про оцінку;

29) організовує проведення наукових досліджень з питань, що належать до сфери його діяльності;

30) бере участь у реалізації спільних проектів щодо фінансування міжнародними організаціями структурних перетворень в економіці держави, передприватизаційної підготовки, реструктуризації та корпоратизації підприємств;

31) забезпечує в порядку, визначеному законодавством, формування та ведення Єдиного реєстру об'єктів державної власності та Реєстру корпоративних прав держави, виступає їх розпорядником, надає інформацію з Єдиного реєстру об'єктів державної власності;

32) забезпечує відповідно до чинного законодавства здійснення заходів щодо охорони державної таємниці;

33) забезпечує виконання завдань із мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності підприємств, що належать до сфери його управління;

34) надає у випадках, визначених законодавством, адміністративні послуги;

35) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на нього Президентом України.

### 3.3.4. Органи регулювання ринкової діяльності

Як було зазначено у підрозділі 3.1., до органів регулювання ринкової діяльності входить Антимонопольний комітет України.

Антимонопольний комітет України є державним органом із спеціальним статусом, метою діяльності якого є забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій діяльності та у сфері державних закупівель. Законом України від 26.11.1993 № 3659-XII «Про Антимонопольний комітет України» визначено завдання та повноваження Антимонопольного комітету України [25].

Основним завданням Антимонопольного комітету України є участь у формуванні та реалізації конкурентної політики в частині:

- здійснення державного контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції на засадах рівності суб'єктів господарювання перед законом та пріоритету прав споживачів, запобігання, виявлення і припинення порушень законодавства про захист економічної конкуренції;

- контролю за концентрацією, узгодженими діями суб'єктів господарювання та регулюванням цін (тарифів) на товари, що виробляються (реалізуються) суб'єктами природних монополій;

- сприяння розвитку добросовісної конкуренції;

- методичного забезпечення застосування законодавства про захист економічної конкуренції;

- здійснення контролю щодо створення конкурентного середовища та захисту конкуренції у сфері державних закупівель.

Повноваження Антимонопольного комітету України поширюються на:

- сферу здійснення контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції;

- сферу здійснення контролю за узгодженими діями, концентрацією суб'єктів господарювання;

- сферу формування та реалізацію конкурентної політики, сприяння розвитку конкуренції, нормативного і методичного забезпечення діяльності Антимонопольного комітету України та застосування законодавства про захист економічної конкуренції.

Розглянемо докладніше повноваження Антимонопольного комітету України у кожній наведеній сфері:

*У сфері здійснення контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції Антимонопольний комітет України має такі повноваження:*

- розглядати заяви і справи про порушення законодавства про захист економічної конкуренції та проводити розслідування за цими заявами і справами;
- приймати передбачені законодавством про захист економічної конкуренції розпорядження та рішення за заявами і справами, перевіряти та переглядати рішення у справах, надавати висновки щодо кваліфікації дій відповідно до законодавства про захист економічної конкуренції;
- розглядати справи про адміністративні правопорушення, приймати постанови та перевіряти їх законність та обґрунтованість;
- перевіряти суб'єкти господарювання, об'єднання, органи влади, органи місцевого самоврядування, органи адміністративно-господарського управління та контролю щодо дотримання ними вимог законодавства про захист економічної конкуренції та під час проведення розслідувань за заявами і справами про порушення законодавства про захист економічної конкуренції;
- під час розгляду заяв і справ про порушення законодавства про захист економічної конкуренції, проведення перевірки та в інших передбачених законом випадках вимагати від суб'єктів господарювання, об'єднань, органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю, їх посадових осіб і працівників, інших фізичних та юридичних осіб інформацію, в тому числі з обмеженим доступом;
- призначати експертизу та експерта з числа осіб, які володіють необхідними знаннями, для надання експертного висновку;
- у випадках та порядку, передбачених законом, проводити огляд службових приміщень та транспортних засобів суб'єктів господарювання – юридичних осіб, вилучати або накладати арешт на предмети, документи чи інші носії інформації, які можуть бути доказами або джерелом доказів у справі незалежно від їх місцезнаходження;
- у разі перешкоджання працівникам Антимонопольного комітету України у виконанні ними повноважень залучати працівників органів внутрішніх справ для застосування заходів, передбачених законом, для подолання перешкод;
- залучати працівників органів внутрішніх справ, митних та інших правоохоронних органів для забезпечення проведення розгляду справи про порушення законодавства про захист економічної конкуренції, зокрема в разі проведення розслідування;
- залучати до проведення перевірок спеціалістів органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій за погодженням з їх керівниками, депутатів місцевих рад за їх згодою;
- проводити дослідження ринку, визначати межі товарного ринку, а також становище, в тому числі монопольне (домінуюче), суб'єктів господарювання на цьому ринку та приймати відповідні рішення (розпорядження);
- визначати наявність або відсутність контролю між суб'єктами господарювання або їх частинами та склад групи суб'єктів господарювання, що є єдиним суб'єктом господарювання;



– вносити до органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування обов'язкові для розгляду подання щодо анулювання ліцензій, припинення операцій, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання, у разі порушення ними законодавства про захист економічної конкуренції;

– надавати обов'язкові для розгляду рекомендації органам влади, місцевого самоврядування, адміністративно-господарського управління та контролю, суб'єктам господарювання, об'єднанням щодо припинення дій або бездіяльності, які містять ознаки порушень законодавства про захист економічної конкуренції, та усунення причин виникнення цих порушень і умов, що їм сприяють;

– звертатися до суду з позовами, заявами і скаргами у зв'язку із застосуванням законодавства про захист економічної конкуренції, а також із запитамися щодо надання інформації про судові справи, що розглядаються цими судами відповідно до законодавства про захист економічної конкуренції;

– звертатись та одержувати від компетентних органів інших держав необхідну інформацію для здійснення своїх повноважень;

– надавати компетентним органам інших держав інформацію у випадках та порядку, передбачених законом;

– здійснювати повноваження, передбачені Законом України «Про здійснення державних закупівель»;

– здійснювати інші повноваження, передбачені законодавством про захист економічної конкуренції та Законом України «Про здійснення державних закупівель».

*У сфері здійснення контролю за узгодженими діями, концентрацією Антимонопольний комітет України має такі повноваження:*

– розглядати заяви і справи про надання дозволу, висновків, попередніх висновків стосовно узгоджених дій, концентрації суб'єктів господарювання, проводити дослідження за цими заявами і справами;

– приймати передбачені законодавством про захист економічної конкуренції розпорядження та рішення за заявами і справами про надання дозволу на узгоджені дії, концентрацію суб'єктів господарювання, надавати висновки, попередні висновки стосовно узгоджених дій, концентрації суб'єктів господарювання, висновки щодо кваліфікації дій відповідно до законодавства про захист економічної конкуренції;

– переглядати, перевіряти рішення, прийняті органами Антимонопольного комітету України в межах компетенції;

– дозволяти або забороняти узгоджені дії, концентрацію суб'єктів господарювання;

– під час розгляду заяв і справ про порушення законодавства про захист економічної конкуренції, проведення перевірки та в інших передбачених законом випадках вимагати від суб'єктів господарювання, об'єднань, органів влади, місцевого самоврядування, адміністративно-господарського управління та контролю, їх посадових осіб і працівників, інших фізичних та юридичних осіб інформацію, в тому числі з обмеженим доступом;

– здійснювати інші повноваження, передбачені законодавством про захист економічної конкуренції.

*У сфері формування та реалізації конкурентної політики, сприяння розвитку конкуренції, нормативного і методичного забезпечення діяльності Антимонопольного комітету України та застосування законодавства про захист економічної конкуренції Антимонопольний комітет України має такі повноваження:*

– вимагати від суб'єктів господарювання, об'єднань, органів влади, місцевого самоврядування, адміністративно-господарського управління та контролю, їх посадових осіб інформацію, у тому числі з обмеженим доступом, необхідну для дослідження ринків, а також інформацію про реалізацію конкурентної політики;

– узагальнювати та аналізувати інформацію про реалізацію актів законодавства про захист економічної конкуренції щодо пріоритетів і напрямів конкурентної політики;

– брати участь у розробленні пропозицій щодо законів та інших нормативно-правових актів, які регулюють питання розвитку конкуренції, конкурентної політики та демонополізації економіки, вносити їх в установленому порядку Президенту України та Кабінету Міністрів України, погоджувати проекти нормативно-правових актів Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних і місцевих органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, адміністративно-господарського управління та контролю, що можуть вплинути на конкуренцію;

– надавати обов'язкові для розгляду рекомендації та вносити до органів державної влади, місцевого самоврядування, установ, організацій, суб'єктів господарювання, об'єднань пропозиції щодо здійснення заходів, спрямованих на обмеження монополізму, розвиток підприємництва і конкуренції, запобігання порушенням законодавства про захист економічної конкуренції, а також щодо припинення дій або бездіяльності, які можуть мати негативний вплив на конкуренцію;

– взаємодіяти з органами державної влади, місцевого самоврядування, адміністративно-господарського управління та контролю, підприємствами, установами та організаціями з питань розвитку, підтримки, захисту економічної конкуренції та демонополізації економіки;

– узагальнювати практику застосування законодавства про захист економічної конкуренції, вносити до відповідних органів державної влади пропозиції щодо його удосконалення;

– розробляти та організовувати здійснення заходів, спрямованих на запобігання порушенням законодавства про захист економічної конкуренції;

– брати участь у розробленні та внесенні Президенту України та Кабінету Міністрів України пропозицій щодо проектів нормативно-правових актів із питань конкурентної політики, розвитку і захисту конкуренції та демонополізації економіки;

- розробляти та затверджувати разом з іншими заінтересованими органами державної влади міжвідомчі нормативно-правові акти з питань розвитку і захисту економічної конкуренції та демонополізації економіки;
- приймати власні нормативно-правові акти у формі розпоряджень з питань, що належать до його компетенції, зокрема щодо контролю за узгодженими діями, концентрацією суб'єктів господарювання, підвідомчості та розгляду заяв і справ про узгоджені дії, концентрацію суб'єктів господарювання, порушення законодавства про захист економічної конкуренції, організації діяльності органів Антимонопольного комітету України;
- здійснювати офіційне тлумачення власних нормативно-правових актів;
- надавати рекомендаційні роз'яснення з питань застосування законодавства про захист економічної конкуренції;
- вносити пропозиції Президенту України, Кабінету Міністрів України, Національному банку України, приписи органам влади, місцевого самоврядування щодо зміни прийнятих ними нормативно-правових актів, які не відповідають законодавству про захист економічної конкуренції або внаслідок неоднозначного розуміння яких створюються перешкоди для розвитку конкуренції;
- утворювати адміністративні колегії Антимонопольного комітету України;
- утворювати територіальні відділення та дорадчі органи Антимонопольного комітету України;
- брати участь у розробленні та реалізації міжнародних проектів і програм, а також здійснювати співробітництво з міжнародними організаціями, державними органами і неурядовими організаціями інших держав з питань, що належать до компетенції Антимонопольного комітету України;
- видавати свої друковані органи, офіційні видання (збірники) актів законодавства про захист економічної конкуренції, вести електронну сторінку в мережі Інтернет;
- здійснювати інші повноваження, передбачені законодавством про захист економічної конкуренції та Законом України «Про здійснення державних закупівель».

### **3.3.5. Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування**

Питання завдання, повноваження та компетенція суб'єктів загальнообов'язкового державного соціального страхування регламентується чинним законодавством, а саме:

- Законом України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР;
- окремими нормативно-правовими актами відносно кожного суб'єкта загальнообов'язкового державного соціального страхування [19].

Залежно від страхового випадку є такі види загальнообов'язкового державного соціального страхування:

- по-перше, пенсійне страхування;
- по-друге, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням;
- по-третє, медичне страхування;
- по-четверте, страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- по-п'яте, страхування на випадок безробіття;
- по-шосте, інші види страхування, передбачені законами України.

Страховиками є цільові страхові фонди з:

- пенсійного страхування;
- медичного страхування;
- страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням;
- страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- страхування на випадок безробіття.

Страхові фонди беруть на себе зобов'язання щодо збору страхових внесків та надання застрахованим особам матеріального забезпечення і соціальних послуг при настанні страхових випадків.

Страхові фонди є органами, які здійснюють керівництво та управління окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, провадять збір та акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечують фінансування виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та здійснюють інші функції згідно з затвердженими статутами.

Страхові фонди є некомерційними самоврядними організаціями.

Цільові страхові фонди, якщо інше не передбачено законами України, не можуть займатися іншою діяльністю, крім тієї, для якої їх створено, та використовувати свої кошти у цілях, не пов'язаних із цією діяльністю.

Кошти цільових страхових фондів не включаються до складу Державного бюджету України.

*За результатами вищенаведеної класифікації на теоретичному, методичному та інституційному рівнях було визначено, що запропонований перелік страхових Фондів розподілився на:*

- цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування: Пенсійний фонд України;
- фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації: Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (далі – Фонд соціального страхування від нещасних випадків), Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Тому далі у цьому підрозділі будемо розглядати виключно функціонування Пенсійного фонду України як одного з державних органів окремих фінансових повноважень, що відповідає нашій темі.

Питання функціонування Пенсійного фонду України передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Указом Президента України «Про Положення про Пенсійний фонд України» від 6 квітня 2011 року № 384/2011 [91].

Згідно з зазначеним Положенням, Пенсійний фонд України входить до системи органів виконавчої влади, є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Віце-прем'єр-міністра України – Міністра соціальної політики України – і забезпечує реалізацію державної політики з питань пенсійного забезпечення та збору, ведення обліку надходжень від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок).

*Основними завданнями Пенсійного фонду України є:*

- реалізація державної політики з питань пенсійного забезпечення та збору, ведення обліку надходжень від сплати єдиного внеску;
- внесення пропозицій Міністру щодо формування державної політики з питань пенсійного забезпечення та збору, ведення обліку надходжень від сплати єдиного внеску;
- керівництво та управління солідарною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;
- призначення (перерахунок) пенсій, щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці та підготовка документів для їх виплати;
- забезпечення своєчасного і в повному обсязі фінансування та виплати пенсій, допомоги на поховання, інших виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України та інших джерел;
- ефективне та цільове використання коштів, удосконалення методів фінансового планування, звітності та системи контролю за витрачанням коштів;
- забезпечення збору, ведення обліку надходжень від сплати єдиного внеску, інших коштів відповідно до законодавства та здійснення контролю за їх сплатою;
- виконання інших завдань, визначених законами України та покладених на Пенсійний фонд України Президентом України.

*Пенсійний фонд України відповідно до покладених на нього завдань:*

1) вивчає та аналізує ситуацію у сфері пенсійного забезпечення, забезпечує проведення щорічних актуарних розрахунків фінансового стану системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

2) розробляє проект бюджету Пенсійного фонду України, складає звіт про його виконання та подає їх у встановленому порядку Міністру для внесення на розгляд Кабінету Міністрів України, здійснює ефективний розподіл фінансових ресурсів для пенсійного забезпечення;

3) організовує роботу з формування, автоматизованого оброблення інформації в системі Пенсійного фонду України та веде Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування;

4) здійснює заходи щодо забезпечення доступу до даних Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування;

5) організовує, координує та контролює роботу головних управлінь Пенсійного фонду України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, управлінь у районах, містах і районах у містах (далі – територіальні органи) щодо:

- забезпечення дотримання підприємствами, установами, організаціями та громадянами актів законодавства про пенсійне забезпечення і законодавства про збір та ведення обліку єдиного внеску;

- повного і своєчасного обліку платників єдиного внеску;

- забезпечення збору та ведення обліку надходжень від сплати єдиного внеску, інших коштів відповідно до законодавства;

- здійснення контролю за додержанням законодавства про збір та ведення обліку єдиного внеску, про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, правильністю нарахування, обчислення, повнотою і своєчасністю сплати єдиного внеску, страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (далі – страхові внески) та інших платежів, призначенням (перерахунком) і виплатою пенсій, щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці та іншими виплатами, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України, інших джерел;

- стягнення у передбаченому законодавством порядку своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску, страхових внесків та інших платежів;

- застосовування фінансових санкцій, передбачених законом;

- призначення (перерахунку) і виплати пенсій та щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці;

- забезпечення своєчасного і в повному обсязі фінансування та виплати пенсій, допомоги на поховання та інших виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України та інших джерел, визначених законодавством;

- обліку коштів Пенсійного фонду України, ведення статистичної та бухгалтерської звітності;

- надання страхувальникам та застрахованим особам інформації, визначеної законодавством;

6) забезпечує проведення конкурсного відбору банків, які здійснюють виплату та доставку пенсій;

7) вживає відповідно до законодавства та міжнародних договорів України заходів щодо переказування пенсій громадянам, які виїхали на постійне місце проживання за кордон, та виплат пенсій пенсіонерам іноземних держав, які постійно проживають в Україні;

8) здійснює у межах своїх повноважень контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду України, інших коштів, призначених для виплати пенсій та щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці;

9) аналізує та разом із фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування прогнозує надходження коштів від сплати єдиного внеску;

10) подає в установленому законодавством порядку Міністерству пропозиції щодо зміни розміру єдиного внеску та щодо розподілу коштів від його сплати, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

11) дає роз'яснення з питань застосування законодавства про збір та ведення обліку єдиного внеску та разом із Міністерством – з питань призначення, перерахунку та виплати пенсій;

12) встановлює і підтримує міжнародні зв'язки з міжнародними організаціями, за погодженням із Міністром укладає угоди з відповідними органами іноземних держав про співробітництво у сфері пенсійного забезпечення та з інших питань, що належать до компетенції Пенсійного фонду України;

13) організовує професійну підготовку та підвищення кваліфікації працівників Пенсійного фонду України, узагальнює та поширює прогресивні форми і методи роботи;

14) вносить пропозиції Міністерству та іншим центральним органам виконавчої влади щодо розроблення прогнозних показників економічного і соціального розвитку України та проекту Державного бюджету України;

15) проводить у межах своїх повноважень інформаційно-роз'яснювальну роботу серед населення;

16) готує звітність, передбачену законодавством;

17) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на Пенсійний фонд України Президентом України.

*Пенсійний фонд України з метою організації своєї діяльності:*

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів Міністерства та в установленому порядку подає їх Міністру;

2) здійснює в установленому порядку добір кадрів в апарат Пенсійного фонду України та на керівні посади в головних управліннях Пенсійного фонду України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, формує в установленому порядку кадровий резерв на відповідні посади, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців апарату Пенсійного фонду України;

3) забезпечує в межах повноважень здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням в апараті Пенсійного фонду України, його територіальних органах;

4) організовує планово-фінансову роботу в апараті Пенсійного фонду України, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку;

5) виконує у межах повноважень функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;

6) організовує розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних із діяльністю Пенсійного фонду України;

7) забезпечує у межах повноважень реалізацію державної політики стосовно державної таємниці та інформації з обмеженим доступом, контроль за її збереженням в апараті Пенсійного фонду України;

8) забезпечує у межах своїх повноважень виконання завдань мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави;

9) організовує ведення діловодства та архіву в апараті Пенсійного фонду України відповідно до встановлених правил.

*Пенсійний фонд України для виконання покладених на нього завдань має право:*

1) залучати спеціалістів центральних та місцевих органів виконавчої влади, вчених, представників інститутів громадянського суспільства (за згодою) для розгляду питань, що належать до компетенції Пенсійного фонду України;

2) одержувати в установленому законодавством порядку безоплатно від міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування необхідні для виконання покладених завдань інформацію, документи і матеріали, зокрема від органів статистики – статистичні дані;

3) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

4) скликати в установленому порядку наради з питань, що належать до компетенції Пенсійного фонду України;

5) проводити планові, а у випадках, передбачених законом, позапланові перевірки на підприємствах, в установах і організаціях, у фізичних осіб-підприємців – бухгалтерських книг, звітів, кошторисів та інших документів, пов'язаних із нарахуванням, обчисленням та сплатою єдиного внеску, страхових внесків, призначенням пенсій, щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці, та отримувати необхідні пояснення, довідки і відомості (зокрема письмові) з питань, що виникають під час таких перевірок;

6) вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від фізичних осіб-підприємців усунення виявлених порушень законодавства про збір і ведення обліку єдиного внеску, про порядок нарахування, обчислення та сплати страхових внесків, здійснення фінансових операцій з коштами Пенсійного фонду України та порядок їх використання;



7) вилучати в установленому законодавством порядку у підприємств, установ і організацій, фізичних осіб-підприємців копії документів, що підтверджують заниження розміру заробітної плати (доходу) та інших виплат, на які нараховується єдиний внесок, страхові внески, або порушення порядку використання коштів Пенсійного фонду України;

8) проводити перевірку цільового використання коштів Пенсійного фонду України;

9) звертатися до господарських судів із заявами щодо порушення справ про банкрутство платників єдиного внеску у випадках та порядку, передбачених законами;

10) порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні законодавства про збір та ведення обліку єдиного внеску, про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

11) звертатися в установленому законом порядку до відповідних правоохоронних органів у разі виявлення фактів порушення порядку нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску, страхових внесків;

12) одержувати кредити в установах банків у порядку, визначеному законодавством.

### 3.3.6. Регуляторні органи фінансового ринку

Оглянемо державні органи, умовно згруповані як регуляторні органи фінансового ринку, а саме:

- Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг);

- Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР);

- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг).

***Докладніше розглянемо функціонування Державної служби фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг).***

Указом Президента України від від 13.04.2011 № 466/2011 затверджено Положення «Про Положення про Державну службу фінансового моніторингу України», де визначено, що Держфінмоніторинг України входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму [90].

У своїй діяльності Держфінмоніторинг України керується вказаним Положенням та Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» від 28.11.2002 № 249-IV [55].

*Відповідно до законодавства:*

- *фінансовий моніторинг* – сукупність заходів, які здійснюються суб'єктами фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу;

- *об'єкт фінансового моніторингу* – дії з активами, пов'язані з відповідними учасниками фінансових операцій, які їх проводять, за умови наявності ризиків використання цих активів з метою легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму, а також будь-яка інформація про такі дії чи події, активи та їх учасників;

- *державний фінансовий моніторинг* – сукупність заходів, які здійснюються суб'єктами державного фінансового моніторингу, спрямованих на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

- *державний фінансовий моніторинг Спеціально уповноваженого органу* – сукупність заходів із збору, обробки та аналізу зазначеним органом інформації про фінансові операції, що подається суб'єктами первинного і державного фінансового моніторингу та іншими державними органами, відповідними органами іноземних держав, а також заходів із перевірки такої інформації згідно із законодавством України;

- *державний фінансовий моніторинг інших суб'єктів державного фінансового моніторингу* – сукупність заходів, які здійснюються суб'єктами, визначеними абзацом другим частини третьої статті 5 цього Закону, спрямованих на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму.

*Основними завданнями Держфінмоніторингу України є:*

- 1) реалізація державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, а також внесення пропозицій щодо її формування;

- 2) збирання, оброблення та аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, інші фінансові операції або інформації, що може бути пов'язана з підозрою у легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванні тероризму;

- 3) створення та забезпечення функціонування єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму.

*Держфінмоніторинг України відповідно до покладених на неї завдань:*

- 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів та в установленому порядку подає їх Міністрові;

2) подає запити до органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання щодо одержання інформації (у тому числі копій документів, що її підтверджують), необхідної для виконання покладених на неї завдань;

3) співпрацює з органами виконавчої влади, іншими державними органами, діяльність яких пов'язана із запобіганням та протидією легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

4) у разі наявності достатніх підстав вважати, що фінансова операція або сукупність пов'язаних між собою фінансових операцій можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, подає правоохоронним органам, уповноваженим приймати рішення згідно з кримінально-процесуальним законодавством, а також розвідувальним органам для провадження оперативно-розшукової діяльності відповідні узагальнені та додаткові матеріали і одержує від них інформацію про хід їх розгляду;

5) у разі наявності достатніх підстав підозрювати, що фінансова операція або клієнт пов'язані із вчиненням діяння, визначеного Кримінальним кодексом України, що не стосується легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму, подає інформацію відповідному правоохоронному або розвідувальному органу у вигляді узагальнених матеріалів;

6) бере участь у міжнародному співробітництві з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

7) проводить аналіз методів та фінансових схем легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму;

8) проводить узагальнення стану здійснених державними органами заходів щодо протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму в державі;

9) розробляє у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму нормативно-правові акти щодо:

- форм обліку та подання інформації, пов'язаної зі здійсненням фінансового моніторингу, та порядку їх заповнення;

- форми та структури узагальнених матеріалів, що подаються правоохоронним органам, уповноваженим приймати рішення згідно з кримінально-процесуальним законодавством, а також розвідувальним органам для провадження оперативно-розшукової діяльності;

- порядку повідомлення суб'єктів первинного фінансового моніторингу про факт порушення кримінальної справи (або про факт закриття кримінальної справи в ході досудового слідства) за їх повідомленнями та надання інформації про прийняті рішення в таких кримінальних справах суб'єктам фінансового моніторингу;

- порядку доведення до відома суб'єктів первинного фінансового моніторингу переліку осіб, пов'язаних зі здійсненням терористичної діяльності або стосовно яких застосовано міжнародні санкції;
  - обсягу та порядку надання суб'єктам державного фінансового моніторингу інформації для підвищення ефективності здійснення нагляду за дотриманням суб'єктами первинного фінансового моніторингу вимог законодавства з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;
  - порядку погодження терміну подання суб'єктами первинного фінансового моніторингу запитуваної Держфінмоніторингом України інформації;
  - порядку зупинення та поновлення проведення фінансової операції як такої, що може бути пов'язана з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, зупинення проведення чи забезпечення моніторингу фінансової операції особи;
  - порядку надання Держфінмоніторингу України інформації щодо відстеження (моніторингу) фінансових операцій клієнта, операції якого стали об'єктом фінансового моніторингу;
  - здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснюється Держфінмоніторингом України;
  - проведення перевірок суб'єктів первинного фінансового моніторингу, регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює Держфінмоніторинг України, та розгляду справ про порушення ними вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;
  - оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення, вчинені працівниками суб'єктів первинного фінансового моніторингу, відповідальними за проведення внутрішнього фінансового моніторингу;
  - призначення та вимог до кваліфікації працівника суб'єкта первинного фінансового моніторингу, відповідального за його проведення;
  - навчання працівників суб'єктів первинного фінансового моніторингу, відповідальних за проведення внутрішнього фінансового моніторингу відповідно до законодавства України;
- 10) погоджує проекти нормативно-правових актів суб'єктів державного фінансового моніторингу з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, а також погоджує із суб'єктами державного фінансового моніторингу проекти своїх нормативно-правових актів щодо виконання відповідними суб'єктами первинного фінансового моніторингу законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;
- 11) проводить аналіз ефективності заходів щодо функціонування системи фінансового моніторингу в державі на підставі інформації, поданої органами державної влади;

12) вимагає від суб'єктів первинного фінансового моніторингу дотримання вимог законодавства, що регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, і в разі виявлення порушень законодавства вживає заходів, передбачених законами, а також повідомляє про це орган, що здійснює нагляд за таким суб'єктом первинного фінансового моніторингу;

13) забезпечує координацію діяльності державних органів у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

14) забезпечує організацію та координацію роботи з перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів органів державної влади з питань фінансового моніторингу та працівників суб'єктів первинного фінансового моніторингу, відповідальних за проведення фінансового моніторингу, щодо боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;

15) надає відповідно до законодавства суб'єктам державного фінансового моніторингу інформацію для підвищення ефективності здійснення нагляду за дотриманням суб'єктами первинного фінансового моніторингу вимог законодавства з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

16) повідомляє суб'єкта первинного фінансового моніторингу після надходження відповідної інформації від правоохоронних органів, уповноважених приймати рішення відповідно до кримінально-процесуального законодавства, про факт порушення кримінальної справи (або про факт закриття кримінальної справи в ході досудового слідства) за повідомленням такого суб'єкта, що надійшло до Держфінмоніторингу України, а також надає йому інформацію про прийняті судами рішення за такими кримінальними справами з одночасним повідомленням відповідного суб'єкта державного фінансового моніторингу;

17) надає роз'яснення щодо застосування нормативно-правових актів з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

18) бере участь за дорученням Президента України, Кабінету Міністрів України у підготовці міжнародних договорів України з питань, що належать до компетенції Держфінмоніторингу України;

19) визначає критерії ризиків;

20) забезпечує ведення обліку:

– інформації про фінансові операції, що стали об'єктом фінансового моніторингу;

– узагальнених та додаткових матеріалів, наданих правоохоронним органам, а також процесуальних рішень, прийнятих за результатами їх розгляду правоохоронними органами;

- інформації про результати досудового слідства та постановлені судові рішення у справах, у розслідуванні яких використовувалися (використовуються) надані узагальнені матеріали;

- інформації про конфісковані активи та активи, на які накладено арешт, у справах, у розслідуванні яких використовувалися (використовуються) надані узагальнені матеріали;

- надісланих і виконаних міжнародних запитів про співробітництво у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

21) як суб'єкт державного фінансового моніторингу, що відповідно до пункту 8 частини першої статті 14 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» здійснює регулювання та нагляд за діяльністю суб'єктів первинного фінансового моніторингу:

- здійснює нагляд у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму за діяльністю відповідних суб'єктів первинного фінансового моніторингу, зокрема шляхом проведення планових та позапланових перевірок, у тому числі виїзних;

- забезпечує надання методологічної, методичної та іншої допомоги суб'єктам первинного фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

- здійснює регулювання та нагляд з урахуванням політики, процедур та систем контролю, оцінки ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму з метою визначення відповідності заходів, що здійснюються суб'єктами первинного фінансового моніторингу, та зменшення ризиків під час діяльності таких суб'єктів у цій сфері;

- вимагає від суб'єктів первинного фінансового моніторингу виконання вимог законодавства, що регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, а в разі виявлення порушень таких вимог вживає заходів, передбачених законом;

- проводить перевірку організації професійної підготовки працівників та керівників підрозділів, відповідальних за проведення фінансового моніторингу;

- забезпечує зберігання інформації, що надійшла від суб'єктів первинного та державного фінансового моніторингу, правоохоронних і розвідувальних органів;

- визначає і розробляє процедуру застосування відповідних запобіжних заходів щодо держав, які не виконують або виконують неналежним чином рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, діяльність яких пов'язана з боротьбою з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;

22) здійснює управління об'єктами державної власності відповідно до законодавства;

23) забезпечує взаємодію із засобами масової інформації та громадськістю;

24) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України.

*Держфінмоніторинг України з метою організації своєї діяльності:*

1) забезпечує в межах повноважень здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням в апараті Держфінмоніторингу України, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;

2) здійснює в установленому порядку добір кадрів в апарат Держфінмоніторингу України та на керівні посади на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, формує в установленому порядку кадровий резерв на відповідні посади, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців та працівників апарату Держфінмоніторингу України;

3) організовує планово-фінансову роботу в апараті Держфінмоніторингу України, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку;

4) забезпечує виконання завдань з мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави в межах повноважень, визначених законодавством;

5) забезпечує в межах своїх повноважень реалізацію державної політики стосовно державної таємниці, здійснення контролю за її збереженням у Держфінмоніторингу України, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління.

*Держфінмоніторинг України для виконання покладених на нього завдань має право в установленому порядку:*

1) залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади;

2) одержувати безоплатно в установленому законодавством порядку від органів виконавчої влади, правоохоронних органів, Національного банку України, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання, підприємств, установ та організацій інформацію (довідки, копії документів), у тому числі інформацію, що становить банківську або комерційну таємницю, необхідну для виконання покладених на Держфінмоніторинг України завдань;

3) здійснювати в установленому законодавством порядку доступ, у тому числі автоматизований, до баз даних суб'єктів державного фінансового моніторингу та інших органів державної влади, а також користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними,

в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

4) скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

5) у рамках міжнародного співробітництва:

– укладати в установленому законодавством порядку міжнародні договори міжвідомчого характеру з відповідними органами інших держав з питань співробітництва у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– здійснювати міжнародне співробітництво з відповідними органами іноземних держав у сфері обміну досвідом та інформацією, пов'язаними із запобіганням та протидією легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– забезпечувати співробітництво з Групою з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) та іншими міжнародними організаціями, діяльність яких спрямована на забезпечення міжнародного співробітництва у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму.

***Наступним державним органом діяльність якого нам потрібно дослідити в межах розгляду теми, є Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР).***

Указом Президент України від 23.11.2011 № 1063/2011 затверджено Положення «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку», яким визначено, що Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) є державним колегіальним органом, підпорядкованим Президенту України, підзвітним Верховній Раді України [79].

НКЦПФР здійснює державне регулювання ринку цінних паперів.

*Основними завданнями НКЦПФР є:*

1) формування та забезпечення реалізації єдиної державної політики щодо розвитку і функціонування ринку цінних паперів та похідних (деривативів) в Україні, сприяння адаптації національного ринку цінних паперів до міжнародних стандартів;

2) координація діяльності державних органів з питань функціонування в Україні ринку цінних паперів та похідних (деривативів);

3) здійснення державного регулювання та контролю за емісією і обігом цінних паперів та похідних (деривативів) на території України;

4) захист прав інвесторів шляхом здійснення заходів щодо запобігання і припинення порушень законодавства на ринку цінних паперів та законодавства про акціонерні товариства, застосування санкцій за порушення законодавства у межах своїх повноважень;

5) сприяння розвитку ринку цінних паперів та похідних (деривативів);

6) узагальнення практики застосування законодавства України з питань емісії (випуску) та обігу цінних паперів в Україні, розроблення пропозицій щодо його вдосконалення;



7) здійснення державного регулювання та контролю у сфері спільного інвестування;

8) здійснення у межах компетенції державного регулювання та контролю у сфері накопичувального пенсійного забезпечення;

9) здійснення у межах компетенції державного регулювання і нагляду у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

10) здійснення у межах компетенції заходів щодо запобігання і протидії корупції;

11) здійснення у межах повноважень, визначених законодавством, нагляду на консолідованій та субконсолідованій основі за небанківськими фінансовими групами та їх підгрупами.

*НКЦПФР відповідно до покладених на неї завдань:*

1) розробляє програми розвитку фондового ринку, які затверджуються Президентом України;

2) бере участь у розробленні та вносить у встановленому порядку на розгляд проекти актів законодавства, що регулюють питання розвитку фондового ринку та корпоративного управління;

3) укладає в установленому законодавством порядку міжнародні договори та інші угоди з відповідними органами інших держав з питань співробітництва у сфері регулювання ринку цінних паперів;

4) здійснює міжнародне співробітництво з відповідними органами і неурядовими організаціями іноземних держав та міжнародними організаціями у частині обміну досвідом та інформацією, пов'язаними з регулюванням фондового ринку та корпоративного управління;

5) бере участь у формуванні Програми діяльності Кабінету Міністрів України та забезпечує відповідно до своєї компетенції її реалізацію;

6) бере участь у розробленні проекту закону про Державний бюджет України;

7) організовує проведення наукових досліджень з питань функціонування фондового ринку в Україні;

8) інформує громадськість про свою діяльність та стан розвитку ринку цінних паперів;

9) встановлює відповідно до закону особливості порядку реорганізації і ліквідації професійних учасників ринку цінних паперів (за винятком банків);

10) встановлює критерії професійної діяльності на ринку цінних паперів;

11) встановлює порядок здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів іноземними юридичними особами та підприємствами з іноземними інвестиціями;

12) співпрацює з Національним банком України і Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, щодо здійснення державного регулювання цих ринків;

13) своєчасно повідомляє з використанням засобів зв'язку, що дозволяють фіксувати інформацію, Національний банк України і Націо-

нальну комісію, яка здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, про будь-які спостереження та висновки, необхідні для виконання покладених на ці органи обов'язків;

14) проводить із метою співпраці та координації діяльності щодо здійснення державного регулювання ринків фінансових послуг у встановлені законом строки оперативні наради за участю Національного банку України і Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, або бере участь у таких нарадах, які проводяться зазначеними органами; за результатами оперативних нарад складає відповідні протоколи та/або укладає міжвідомчі угоди;

15) співпрацює з органами нагляду іноземних держав із метою здійснення нагляду на консолідованій основі;

16) погоджує в установленому нею порядку набуття юридичною чи фізичною особою істотної участі у професійному учаснику фондового ринку або збільшення її таким чином, що зазначена особа буде прямо чи опосередковано володіти або контролювати 10, 25, 50 і 75 відсотків статутного (складеного) капіталу такого учасника чи права голосу придбаних акцій (часток) в органах управління професійного учасника фондового ринку;

17) встановлює порядок погодження та погоджує визначену небанківською фінансовою групою відповідальну особу;

18) роз'яснює порядок застосування законодавства про цінні папери та акціонерні товариства, здійснює офіційне тлумачення власних нормативно-правових актів;

19) визначає порядок ведення та веде реєстр саморегульованих організацій, які об'єднують професійних учасників ринку цінних паперів;

20) встановлює зразок та видає свідоцтво про реєстрацію об'єднання професійних учасників фондового ринку як саморегульованої організації;

21) встановлює порядок і реєструє саморегульовані організації, що створюються особами, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів;

22) розробляє та організовує виконання заходів, спрямованих на запобігання порушенням законодавства України про цінні папери;

23) визначає порядок та строки розгляду уповноваженими особами НКЦПФР справ про порушення юридичними особами, громадянами та посадовими особами вимог законодавства на ринку цінних паперів;

24) визначає порядок та строки розгляду НКЦПФР справ про порушення юридичними особами вимог законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, застосовує відповідні санкції щодо юридичних осіб та визначає порядок складання протоколів про адміністративні правопорушення та подання їх до суду;

25) здійснює контроль за дотриманням законодавства і призначає державних представників на фондових біржах і депозитаріях;

26) контролює відповідно до законодавства системи ціноутворення на ринку цінних паперів;

27) здійснює контроль за дотриманням емітентами порядку реєстрації випуску цінних паперів;

28) здійснює контроль за діяльністю депозитарної системи України;

29) встановлює наявність ознак маніпулювання на фондовому ринку;

30) надає методологічну, методичну та іншу допомогу суб'єктам первинного фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

31) встановлює особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) у професійних учасниках фондового ринку;

32) забезпечує у межах своєї компетенції реалізацію державної політики стосовно охорони державної таємниці, здійснює контроль за її збереженням у своїй системі;

33) веде Ліцензійний реєстр професійних учасників фондового ринку;

34) встановлює ліцензійні умови провадження професійної діяльності на фондовому ринку;

35) у встановленому нею порядку видає, переоформлює, зупиняє дію або анулює ліцензії на провадження професійної діяльності на ринку цінних паперів та видає дублікати і копії таких ліцензій;

36) визначає за погодженням із Національним банком України особливості одержання комерційними банками ліцензії на депозитарну та розрахунково-клірингову діяльність;

37) встановлює порядок видачі ліцензії на управління іпотечним покриттям;

38) веде державний реєстр фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів;

39) визначає професійні вимоги до керівників, головних бухгалтерів та керівників структурних підрозділів професійних учасників ринку цінних паперів, інститутів спільного інвестування і саморегулювальних організацій професійних учасників фондового ринку;

40) координує роботу щодо підготовки фахівців із питань фондового ринку, встановлює кваліфікаційні вимоги до осіб, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів шляхом видачі сертифікатів на право здійснення професійної діяльності з цінними паперами в Україні на підприємствах, які мають відповідну ліцензію НКЦПФР, а також анулювання таких сертифікатів;

41) реєструє правила функціонування організаційно оформлених ринків цінних паперів та похідних (деривативів);

42) затверджує разом із Фондом державного майна України та Антимонопольним комітетом України порядок продажу об'єктів приватизації на аукціоні, за конкурсом, на фондових біржах;

43) встановлює критерії суттєвого відхилення ціни від поточної ціни фінансового інструменту на фондовій біржі залежно від виду, ліквідності та/або ринкової вартості такого інструменту;

44) встановлює разом із Національним банком України особливості здійснення депозитарної діяльності з державними облігаціями та казначейськими зобов'язаннями;

45) погоджує порядок здійснення грошових розрахунків за операціями з цінними паперами в Національному депозитарії України;

46) встановлює вимоги до оформлення і ведення обліку глобальних сертифікатів та їх реквізитів;

47) встановлює перелік цінних паперів, що обслуговуються депозитарною системою України;

48) затверджує типові договори щодо діяльності, пов'язаної зі зберіганням цінних паперів та обліком прав власності на них;

49) затверджує правила та операційні стандарти клірингу і розрахунків за угодами щодо цінних паперів;

50) встановлює за погодженням із Національним банком України і Міністерством фінансів України правила та операційні стандарти грошового клірингу і розрахунків за операціями з цінними паперами;

51) встановлює згідно з вимогами міжнародних стандартів і на базі використання міжнародних систем нумерації цінних паперів порядок обміну інформацією на умовах гарантованої конфіденційності між учасниками депозитарної системи України і формування стандартизованих процедур здійснення ними операцій з цінними паперами, випущеними у бездокументарній формі, та зі знерухомленими цінними паперами;

52) встановлює правила та стандарти здійснення учасниками депозитарної системи України операцій на ринку цінних паперів та контролює їх дотримання;

53) затверджує перелік посад та робіт, виконуваних працівниками прямих учасників депозитарної системи України та державних органів, що здійснюють контроль за діяльністю депозитарної системи України, які зобов'язані щороку подавати НКЦПФР відомості про цінні папери, що є у власності цих працівників та членів їх сімей;

54) визначає вимоги до сертифікатів цінних паперів, що існують у документарній формі;

55) узгоджує встановлювані Національним депозитарієм України стандарти депозитарного обліку та стандарти документообігу, що стосуються операцій із цінними паперами;

56) затверджує вимоги щодо виготовлення бланків цінних паперів;

57) веде Єдиний державний реєстр інститутів спільного інвестування, здійснює реєстрацію цих інститутів, їх регламентів та змін до них;

58) встановлює перелік документів, який подається для реєстрації інститутів спільного інвестування, їх регламентів та змін до них;

- 59) встановлює вимоги щодо складу та структури активів інституту спільного інвестування;
- 60) визначає особливості проведення публічного (відкритого) розміщення акцій корпоративного інвестиційного фонду;
- 61) встановлює порядок розміщення та обігу цінних паперів інститутів спільного інвестування;
- 62) встановлює порядок прийняття рішення з питань, що належать до компетенції загальних зборів акціонерів корпоративного інвестиційного фонду, шляхом опитування;
- 63) встановлює строк реалізації активів інституту спільного інвестування в разі його ліквідації;
- 64) встановлює порядок розподілу коштів, отриманих від реалізації активів корпоративного інвестиційного фонду, між акціонерами;
- 65) встановлює порядок заміни компанії з управління активами інституту спільного інвестування;
- 66) затверджує положення про склад та розмір витрат, що пов'язані з виконанням компанією з управління активами інституту спільного інвестування своїх функцій, які відшкодовуються за рахунок цих активів;
- 67) встановлює порядок складання компаніями з управління активами інституту спільного інвестування звітності, що надається ними саморегулювальній організації, до складу якої вони входять;
- 68) встановлює порядок передачі сукупності активів та зобов'язань, що становлять пайовий інвестиційний фонд, іншій компанії з управління активами інституту спільного інвестування;
- 69) встановлює порядок відшкодування компанією з управління активами інституту спільного інвестування втрат, понесених інститутом спільного інвестування, який здійснює публічне розміщення цінних паперів;
- 70) встановлює перелік видів цінних паперів, які можуть становити активи диверсифікованого інституту спільного інвестування;
- 71) встановлює за погодженням із Міністерством фінансів України особливості бухгалтерського обліку інститутів спільного інвестування;
- 72) встановлює форму та порядок надання компанією з управління активами інституту спільного інвестування довідки про вартість чистих активів інституту спільного інвестування;
- 73) встановлює порядок подання компанією з управління активами інституту спільного інвестування звіту про результати розміщення цінних паперів інституту спільного інвестування;
- 74) встановлює вимоги до форми річного та піврічного звіту інституту спільного інвестування й інформації про його діяльність, яка підлягає опублікуванню;
- 75) встановлює обсяг, порядок та строки подання документів про діяльність інституту спільного інвестування;

76) встановлює порядок ведення компанією з управління активами інституту спільного інвестування відкритого типу реєстру власників іменних цінних паперів цього інституту;

77) затверджує вимоги до договорів про надання послуг з оцінки вартості нерухомого майна інституту спільного інвестування, про надання послуг із розміщення та викупу цінних паперів такого інституту, а також про його обслуговування зберігачем;

78) встановлює порядок виплати за рахунок активів інституту спільного інвестування винагороди аудитору (аудиторській фірмі), незалежному оцінювачу майна такого інституту;

79) розглядає рекламні матеріали, що стосуються діяльності конкретного інституту спільного інвестування, які планують розповсюдити, та повідомляє компанію з управління активами про погодження рекламних матеріалів або обґрунтоване заперечення щодо розміщення рекламних матеріалів, які є недостовірними або не відповідають законодавству про цінні папери та вимогам до реклами цінних паперів, встановленим законодавством про рекламу на ринку цінних паперів;

80) встановлює порядок обов'язкового викупу цінних паперів інституту спільного інвестування;

81) встановлює порядок подовження терміну діяльності строкового інституту спільного інвестування;

82) видає свідоцтво про внесення інституту спільного інвестування до Єдиного державного реєстру інститутів спільного інвестування, а також здійснює анулювання цього свідоцтва;

83) встановлює граничну вартість активів корпоративного інвестиційного фонду, які можуть бути вкладені у нерухомість;

84) встановлює вимоги до звіту про результати ліквідації інституту спільного інвестування;

85) встановлює порядок ліквідації корпоративного інвестиційного фонду та розрахунків з його акціонерами;

86) встановлює порядок припинення пайового інвестиційного фонду в разі його ліквідації;

87) встановлює порядок ліквідації пайового інвестиційного фонду та розрахунків з його учасниками;

88) встановлює порядок розміщення коштів резервного фонду компанії з управління активами;

89) встановлює перелік іноземних фондових бірж, на яких можуть перебувати в обігу цінні папери іноземних держав та іноземних юридичних осіб, що придбають за кошти активів інституту спільного інвестування;

90) встановлює порядок обліку грошових коштів, сплачених інвесторами за придбані ними цінні папери інституту спільного інвестування, окремо від інших грошових коштів, що складають активи інституту спільного інвестування;

91) скасовує реєстрацію випуску інвестиційних сертифікатів пайових інвестиційних фондів компаній з управління активами та акцій корпоративних інвестиційних фондів, вилучає інститути спільного інвестування з Єдиного державного реєстру інститутів спільного інвестування, анулює свідоцтва про реєстрацію випуску цінних паперів інститутів спільного інвестування та внесення інститутів спільного інвестування до Єдиного державного реєстру інститутів спільного інвестування;

92) видає дозволи, встановлює стандарти і правила діяльності, реєструє випуск та проспект емісії (інформацію про випуск) інвестиційних сертифікатів, скасовує реєстрацію випуску інвестиційних сертифікатів інвестиційних фондів та інвестиційних компаній;

93) встановлює за погодженням із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, граничні розміри винагороди за надання послуг з управління активами недержавного пенсійного фонду;

94) встановлює згідно із законодавством за погодженням із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, порядок обчислення тарифів на послуги зберігача недержавного пенсійного фонду, їх граничний розмір;

95) встановлює за погодженням із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, методику та порядок обчислення та визначення чистої вартості активів недержавного пенсійного фонду, їх обліку, зарахування, які здійснюються адміністратором недержавного пенсійного фонду та особою, що управляє активами такого пенсійного фонду;

96) встановлює разом із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, особливості порядку обчислення та обліку прибутку (збитку) недержавного пенсійного фонду;

97) встановлює порядок подання звітності особами, які здійснюють управління активами недержавних пенсійних фондів, та вимоги до змісту такої звітності;

98) встановлює порядок подання зберігачем недержавного пенсійного фонду звітності про обслуговування недержавних пенсійних фондів та вимоги до такої звітності;

99) затверджує за погодженням із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та Національним банком України методику та порядок розрахунку чистої вартості пенсійних активів Накопичувального фонду системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування (далі – Накопичувальний фонд);

100) погоджує рішення правління Пенсійного фонду України про затвердження правил інвестування резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду України в майбутніх періодах;

101) погоджує рішення правління Пенсійного фонду України про затвердження порядку та форм подання звітів щодо інвестування резерву коштів

для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду України у майбутніх періодах;

102) погоджує рішення Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, щодо встановлення вимог до аудиторів, які проводять аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи пенсійного страхування;

103) встановлює вимоги до фондових бірж, на яких можуть придбаватися цінні папери за рахунок пенсійних активів;

104) встановлює за погодженням із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, порядок визначення вартості пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування;

105) затверджує методику оцінки пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування за їх ринковою вартістю;

106) погоджує рішення Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, щодо визначення процедури обчислення чистої вартості пенсійних активів і чистої вартості одиниці пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування та кількості одиниць пенсійних активів такої системи;

107) визначає разом із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і за погодженням з Антимонопольним комітетом України та центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики вимоги до радника з інвестиційних питань;

108) подає пропозиції Раді Накопичувального фонду щодо встановлення вимог до компанії-нерезидента з управління активами, яка провадитиме діяльність з управління активами накопичувальної системи пенсійного страхування виключно за межами України;

109) погоджує рішення Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, щодо встановлення форми та порядку складання звітів компаніями з управління активами Накопичувального фонду;

110) встановлює за погодженням із Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, порядок та форму подання компанією з управління активами щодня зберігачу Накопичувального фонду інформації, необхідної для перевірки правильності обчислення чистої вартості пенсійних активів та чистої вартості одиниці пенсійних активів Накопичувального фонду;

111) погоджує проекти основних напрямів інвестиційної політики та нормативів інвестування пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування, що подаються виконавчою дирекцією Пенсійного фонду України Раді Накопичувального фонду;

112) здійснює у порядку, передбаченому законодавством, державне регулювання та нагляд за діяльністю компаній з управління активами і радника з інвестиційних питань;



113) здійснює у порядку, передбаченому законодавством, разом із Національним банком України державне регулювання та нагляд за діяльністю зберігача й уповноваженого банку Накопичувального фонду;

114) встановлює вимоги щодо кваліфікаційного рівня та досвіду роботи фахівців, які безпосередньо виконуватимуть функції, передбачені технічним завданням конкурсу з відбору компаній з управління активами Накопичувального фонду;

115) повідомляє Раду Накопичувального фонду про анулювання ліцензії на провадження професійної діяльності на фондовому ринку – діяльності з управління активами інституційних інвесторів (діяльності з управління активами) компанії з управління активами накопичувальної системи пенсійного страхування;

116) видає розпорядження щодо припинення (блокування) виконання розпоряджень особи, що здійснює управління активами пенсійного фонду, на підставах, визначених законодавством;

117) встановлює за погодженням з Антимонопольним комітетом України порядок призначення компанії з управління активами, яка тимчасово здійснюватиме управління пенсійними активами Накопичувального фонду;

118) встановлює правила (умови) здійснення діяльності з торгівлі цінними паперами: брокерської, дилерської діяльності, андеррайтингу, управління цінними паперами;

119) встановлює вимоги до операцій, що здійснює андеррайтер;

120) затверджує типовий договір про андеррайтинг;

121) встановлює вимоги щодо ведення обліку цінних паперів торговцем цінними паперами;

122) видає дозволи на обіг цінних паперів українських емітентів за межами України;

123) встановлює вимоги щодо допуску цінних паперів іноземних емітентів та обігу їх на території України;

124) встановлює вимоги та умови відкритого продажу (розміщення) цінних паперів на території України;

125) визначає порядок формування (ведення) Державного реєстру випусків цінних паперів, порядок доступу до інформації, яка міститься у Державному реєстрі випусків цінних паперів;

126) встановлює вимоги щодо емісії (випуску) та обігу цінних паперів і похідних (деривативів), інформації про випуск і розміщення цінних паперів (проспекту емісії цінних паперів), у тому числі іноземних емітентів (з урахуванням вимог валютного законодавства України), які здійснюють випуск і розміщення цінних паперів на території України, а також установлює порядок реєстрації випуску цінних паперів та інформації про їх випуск;

127) встановлює за погодженням із Національним банком України додаткові вимоги щодо емісії (випуску) цінних паперів комерційними банками;

128) встановлює стандарти емісії (випуску) цінних паперів, інформації про випуск цінних паперів (проспект емісії), що пропонуються для

відкритого продажу (розміщення), у тому числі цінних паперів іноземних емітентів, які здійснюють випуск цінних паперів на території України, та порядок реєстрації випуску цінних паперів та інформації про їх випуск;

129) здійснює реєстрацію випуску цінних паперів та проспектів емісії цінних паперів (інформації про їх випуск), у тому числі цінних паперів іноземних емітентів, що є в обігу на території України; перевіряє під час реєстрації відповідність поданих для реєстрації документів до вимог законодавства України;

130) визначає вимоги до змісту протоколу щодо прийняття емітентом рішення про розміщення цінних паперів;

131) встановлює порядок реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів, перелік документів, необхідних для реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів, у тому числі цінних паперів іноземних емітентів, які здійснюють емісію цінних паперів на території України (з урахуванням вимог валютного законодавства України);

132) визначає вимоги до розкриття інформації про емітента та його фінансово-господарський стан у проспекті емісії цінних паперів;

133) визначає перелік відомостей, які мають міститися у проспекті емісії цінних паперів;

134) визначає перелік документів, необхідних для реєстрації звіту про результати відкритого (публічного) розміщення, у тому числі цінних паперів іноземних емітентів, які здійснюють емісію цінних паперів на території України (з урахуванням вимог валютного законодавства України);

135) визначає вимоги до розкриття інформації, що міститься у звіті про результати відкритого (публічного) розміщення цінних паперів;

136) встановлює строк подання емітентом звіту про результати закритого (приватного) розміщення цінних паперів;

137) встановлює порядок прийняття рішення про відмову в реєстрації проспекту емісії та випуску цінних паперів, зупинення відкритого (публічного) їх розміщення;

138) визначає додаткові вимоги до реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів банків;

139) встановлює порядок розміщення відсоткових, цільових та дисконтних облігацій;

140) встановлює порядок емісії, обігу та викупу цільових облігацій підприємств;

141) встановлює порядок продовження строків обігу та погашення облігацій підприємств;

142) встановлює порядок реалізації переважного права на придбання акцій додаткової емісії;

143) затверджує за погодженням із Національним банком України форму бланків векселів та порядок їх виготовлення;

144) затверджує порядок ведення векселедавцем реєстру виданих ним векселів;

145) погоджує порядок здійснення установами банків функцій розрахункових палат за розрахунками за векселями, що затверджується Національним банком України;

146) здійснює разом із Національним банком України та Національною комісією, що проводить державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, державний нагляд і регулювання іпотечного кредитування та емісії іпотечних сертифікатів;

147) затверджує вимоги до звіту про результати розміщення сертифікатів фондів операцій із нерухомістю;

148) здійснює контроль за емісією (випуском) та обігом іпотечних сертифікатів, а також за дотриманням нормативно-правових актів, що регулюють виготовлення бланків іпотечних сертифікатів;

149) затверджує положення щодо відповідальності депозитаріїв та їх керівників перед емітентами і власниками іпотечних сертифікатів за будь-які збитки, яких останні зазнали в результаті невиправданого невиконання депозитаріями та їх керівниками своїх обов'язків або їх неналежного виконання під час обслуговування обігу іпотечних сертифікатів;

150) встановлює порядок здійснення державної реєстрації випусків та проспектів емісії іпотечних облігацій;

151) встановлює порядок здійснення емісії іпотечних облігацій;

152) встановлює порядок ведення реєстру іпотечного покриття, а також строк та форму подання до НКЦПФР витягів із реєстру іпотечного покриття;

153) встановлює порядок заміни або включення нових іпотечних активів до складу іпотечного покриття для приведення розміру іпотечного покриття у відповідність до значення коефіцієнта іпотечного покриття;

154) встановлює вимоги щодо здійснення діяльності з управління іпотечним покриттям;

155) встановлює порядок ведення реєстру власників звичайних іпотечних облігацій;

156) встановлює порядок формування єдиного іпотечного покриття для здійснення кількох випусків структурованих іпотечних облігацій з різними умовами випуску;

157) встановлює порядок заміни управителя іпотечним покриттям та призначення тимчасового управителя іпотечним покриттям;

158) встановлює порядок скликання, проведення та прийняття рішення загальними зборами власників іпотечних облігацій;

159) встановлює склад, обсяги, строки та порядок складання і подання учасниками ринку цінних паперів адміністративних даних, інформації, звітів відповідно до законодавства;

160) здійснює моніторинг адміністративних даних та інформації учасників ринку цінних паперів;

161) визначає за погодженням із Міністерством фінансів України, а щодо діяльності банків на ринку цінних паперів – також із Національним банком України особливості ведення бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами;

162) встановлює обсяги, склад, строки, вимоги, порядок та стандарти щодо обов'язкового розкриття інформації емітентами та особами, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів;

163) затверджує норми і правила обліку цінних паперів;

164) визначає порядок ведення та веде реєстр аудиторів і аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринках цінних паперів та похідних (деривативів);

165) визначає порядок формування (ведення), забезпечує створення та функціонування Загальнодоступної інформаційної бази даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів, порядок доступу до інформації, яка міститься у Загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів;

166) встановлює вимоги, обсяги та строки розкриття інформації емітентами цінних паперів;

167) встановлює додаткові вимоги до розкриття регулярної інформації про емітента та вживає заходів щодо її розкриття;

168) встановлює додаткові вимоги до розкриття особливої інформації про емітента та вживає заходів щодо її розкриття;

169) встановлює строки, порядок та форму оприлюднення та розкриття емітентом іпотечних облігацій відповідної інформації;

170) встановлює строки, порядок та форму подання НКЦПФР інформації про власників іпотечних облігацій;

171) встановлює порядок надання відомостей про небанківську фінансову групу, про її структуру власності та види діяльності її учасників;

172) встановлює порядок розкриття публічними акціонерними товариствами інформації про свою діяльність на основі міжнародних стандартів фінансової звітності;

173) здійснює методологічне забезпечення запровадження та розвитку загальноприйнятих принципів корпоративного управління;

174) встановлює порядок реєстрації і опублікування для загального відома інформації про створення акціонерного товариства однією особою або придбання одним акціонером усіх акцій товариства;

175) визначає особливості створення акціонерного товариства шляхом злиття, поділу, виділу чи перетворення підприємницького (підприємницьких) товариств, державного (державних) та комунального (комунальних) підприємств в акціонерне товариство;

176) визначає за погодженням із Фондом державного майна України особливості створення акціонерного товариства шляхом злиття, поділу, виділу чи перетворення підприємницького (підприємницьких) товариств, державного (державних) та комунального (комунальних) підприємств в акціонерне товариство за участю державних та (чи) комунальних підприємств;

177) встановлює порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства;

178) встановлює порядок формування та використання спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями;

179) встановлює порядок зменшення статутного капіталу акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості;

180) встановлює порядок анулювання акціонерним товариством викуплених ним акцій з наступним зменшенням статутного капіталу або підвищенням номінальної вартості решти акцій;

181) встановлює порядок здійснення консолідації та дроблення акцій товариства;

182) встановлює порядок емісії акцій та облігацій для переведення зобов'язань товариства у цінні папери;

183) встановлює порядок конвертації акцій товариства, що припиняється, в акції новоствореного (новостворених) акціонерного товариства;

184) встановлює порядок анулювання акціонерним товариством акцій, які викуплено товариством-емітентом або власником яких є товариство, що бере участь у злитті разом із товариством-емітентом;

185) встановлює порядок анулювання акціонерним товариством акцій товариства, до якого здійснюється приєднання, власником яких було товариство, що приєднується;

186) встановлює порядок анулювання акціонерним товариством акцій товариства, що припиняється шляхом поділу, викуплених цим товариством;

187) встановлює порядок анулювання акціонерним товариством акцій товариства, з якого здійснюється виділ, викуплених товариством;

188) встановлює порядок анулювання акціонерним товариством акцій товариства, що перетворюється, викуплених цим товариством;

189) встановлює вимоги та розробляє і затверджує стандарти корпоративного управління у професійних учасниках фондового ринку, а також здійснює контроль за їх дотриманням;

190) встановлює порядок ведення та веде Державний реєстр уповноважених рейтингових агентств;

191) видає уповноваженим рейтинговим агентствам Свідоцтво про включення до Державного реєстру уповноважених рейтингових агентств;

192) встановлює порядок подання Рейтинговим агентством інформації до НКЦПФР;

193) визначає перелік міжнародних рейтингових агентств, які мають право визначати обов'язкові за законом рейтингові оцінки емітентів та цінних паперів;

194) встановлює правила визначення уповноваженим рейтинговим агентством рейтингової оцінки за Національною рейтинговою шкалою;

195) встановлює відповідність рівнів рейтингових оцінок за шкалою міжнародних рейтингових агентств до рівнів за Національною рейтинговою шкалою;

196) узагальнює досвід та практику діяльності Рейтингових агентств і забезпечує публічність визначених рейтингових оцінок;

197) встановлює вимоги та порядок проведення конкурсу з визначення уповноважених рейтингових агентств;

198) виконує функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління НКЦПФР;

199) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на НКЦПФР Президентом України.

*НКЦПФР з метою організації своєї діяльності:*

1) забезпечує у межах повноважень здійснення заходів щодо запобігання корупції, контроль за їх здійсненням в апараті НКЦПФР, її територіальних органах;

2) забезпечує виконання завдань із мобілізаційної підготовки та мобілізації держави у межах повноважень і реалізацію державної політики з питань цивільної оборони (цивільного захисту);

3) забезпечує у межах своїх повноважень реалізацію державної політики стосовно державної таємниці, здійснює контроль за її збереженням;

4) забезпечує оприлюднення інформації про свою діяльність, здійснює заходи щодо налагодження діалогу з громадськістю та створення умов для участі громадян у процесі формування та реалізації державної політики.

*НКЦПФР для забезпечення виконання покладених на неї завдань і функцій має право:*

1) розробляти та впроваджувати моделі інфраструктури фондового ринку;

2) здійснювати моніторинг руху інвестицій в Україну та за її межі, що здійснюються через фондовий ринок;

3) розробляти і затверджувати обов'язкові до виконання нормативні акти з питань, що належать до її компетенції;

4) встановлювати обмеження щодо суміщення видів професійної діяльності на ринку цінних паперів;

5) встановлювати вимоги до розміру статутного і власного капіталу, порядку його визначення, ліквідності, кваліфікаційні вимоги до фахівців професійного учасника фондового ринку, необхідні умови договорів, які укладаються під час провадження професійної діяльності на фондовому ринку, та здійснення діяльності з рейтингування, інші вимоги та показники, що обмежують ризики професійної діяльності на фондовому ринку;

6) встановлювати обов'язкові нормативи достатності власних коштів, інші показники та вимоги, що обмежують ризики по операціях з цінними паперами в ході здійснення діяльності з випуску та обігу цінних паперів, інших видів професійної діяльності на ринку цінних паперів (за винятком банківських операцій);

7) здійснювати сертифікацію програмного забезпечення та встановлювати вимоги до програмних продуктів на фондовому ринку;

8) вести облік, установлювати вимоги та здійснювати сертифікацію програмних продуктів, які використовуються на фондовому ринку;

9) засновувати в установленому порядку засоби масової інформації з метою висвітлення питань реалізації державної політики у сфері розвитку та функціонування ринку цінних паперів;

10) визначати підгрупи у межах небанківської фінансової групи та здійснювати нагляд за ними на субконсолідованій основі;

11) встановлювати вимоги до фінансової групи та її підгруп;

12) встановлювати за погодженням із Кабінетом Міністрів України розмір плати за видачу ліцензій на провадження професійної діяльності на ринку цінних паперів, їх дублікатів і копій, переоформлення зазначених ліцензій та за видачу сертифікатів на право здійснення професійної діяльності з цінними паперами в Україні та їх дублікатів, а також за реєстрацію документів та надання відповідної інформації на запит юридичних і фізичних осіб, яка зараховується до Державного бюджету України;

13) визначати максимальну кількість власників іменних цінних паперів для організації самостійного ведення емітентом реєстру;

14) встановлювати за погодженням з Антимонопольним комітетом України максимальний розмір тарифів для оплати послуг депозитаріїв, зберігачів та реєстраторів;

15) видавати за погодженням із центральним органом виконавчої влади у сфері технічного захисту інформації нормативно-правові акти щодо технічного захисту інформації у Національній депозитарній системі;

16) встановлювати окремий порядок реєстрації угод щодо цінних паперів, однією зі сторін яких є працівники прямих учасників Національної депозитарної системи та державних органів, які здійснюють контроль за діяльністю Національної депозитарної системи, або члени їх сімей;

17) порушувати в судовому порядку питання про ліквідацію корпоративного інвестиційного фонду;

18) призначати своїх представників до складу ліквідаційної комісії корпоративного інвестиційного фонду;

19) приймати рішення про ліквідацію закритого корпоративного інвестиційного фонду;

20) приймати рішення про ліквідацію пайового інвестиційного фонду;

21) визначати строки реалізації за гроші активів корпоративного інвестиційного фонду та пайового інвестиційного фонду у процесі ліквідації;

22) вирішувати питання щодо зупинення розміщення та викупу цінних паперів інституту спільного інвестування;

23) встановлювати додаткові вимоги щодо форми документів про діяльність інститутів спільного інвестування, які подаються на електронних носіях;

24) погоджувати встановлені Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, правила підготовки, вимоги до інвестиційної декларації пенсійного фонду, порядок її реєстрації та внесення змін до неї;

25) приймати рішення про продовження строку усунення невідповідності розміру власного капіталу особи, що здійснює управління активами пенсійного фонду, до вимог законодавства на строк не більше ніж три місяці;

26) у межах компетенції організовувати перевірку діяльності пенсійного фонду, адміністратора, компанії з управління активами, зберігача, страхової організації та банківської установи, що надають послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення, самостійно або із залученням аудитора;

27) проводити перевірки виконання зобов'язань емітентом, який є розпорядником платежів, або управителем, який діє за дорученням емітента, перед власниками іпотечних сертифікатів;

28) проводити планові і позапланові перевірки ведення реєстру забезпечення іпотечних сертифікатів;

29) вживати заходів для призупинення подальшого розміщення іпотечних сертифікатів, випущених у результаті несумлінної емісії;

30) письмово сповіщати про необхідність усунення порушень, внесення змін в інформацію про випуск іпотечних сертифікатів та рішення про їх випуск, реєстр забезпечення іпотечних сертифікатів, а також установлювати терміни усунення порушень;

31) призупиняти у межах своїх повноважень емісію іпотечних сертифікатів на будь-якому її етапі до моменту розкриття інформації, що міститься у звіті про підсумки випуску сертифікатів, та дію дозволу на право емісії іпотечних сертифікатів;

32) видавати письмові розпорядження про дозвіл на подальше розміщення іпотечних сертифікатів у разі усунення емітентом порушень, пов'язаних із несумлінною емісією іпотечних сертифікатів;

33) звертатися з позовом до суду щодо усунення емітентом іпотечних сертифікатів і професійними учасниками фондового ринку порушень законодавства;

34) звертатися з позовом до суду щодо захисту власників іпотечних сертифікатів, у тому числі щодо відшкодування завданих збитків;

35) після усунення емітентом іпотечних сертифікатів виявлених порушень приймати рішення про поновлення емісії іпотечних сертифікатів з урахуванням особливостей, установлених законом;

36) у разі зупинення НКЦПФР емісії іпотечних сертифікатів встановлювати порядок та умови поновлення емісії іпотечних сертифікатів;

37) скликати в установленому порядку наради з питань, що належать до її компетенції;

38) залучати спеціалістів центральних органів виконавчої влади, установ, організацій (за погодженням з їх керівниками) до розгляду питань, що належать до компетенції НКЦПФР;

39) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

40) на доступ до інформаційних баз даних Національного банку України і Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків



фінансових послуг, які ведуться з метою регулювання ринків фінансових послуг;

41) одержувати в установленому законодавством порядку від органів виконавчої влади інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на НКЦПФР завдань;

42) надсилати до правоохоронних органів матеріали стосовно фактів правопорушень, за які передбачено адміністративну та кримінальну відповідальність, якщо до компетенції НКЦПФР не входить накладення адміністративних стягнень за такі правопорушення;

43) надсилати матеріали до органів Антимонопольного комітету України в разі виявлення порушень вимог антимонопольного законодавства;

44) ініціювати перед Національним банком України та Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, питання про проведення перевірки фінансової установи, яка є учасником фінансової групи, та/або включення своїх представників до проведення перевірки такої фінансової установи;

45) ініціювати перед Національним банком України та Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, питання про застосування заходів впливу до фінансової установи, яка є учасником фінансової групи;

46) надсилати запити до державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб з метою отримання від них інформації, необхідної для підтвердження джерел походження коштів у встановлених законодавством випадках;

47) у рамках міжнародного співробітництва на умовах взаємності надавати та одержувати інформацію з питань функціонування ринку цінних паперів і похідних (деривативів), а також професійних учасників фондового ринку;

48) інформувати Державну службу фінансового моніторингу України про виявлені порушення законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, суб'єктами первинного фінансового моніторингу;

49) здійснювати разом з іншими органами виконавчої влади контроль за поліграфічною базою з випуску цінних паперів;

50) здійснювати контроль за достовірністю інформації, що надається емітентами та особами, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів, та її відповідністю встановленим стандартам;

51) проводити самостійно чи разом з іншими відповідними органами перевірки та ревізії фінансово-господарської діяльності професійних учасників ринку цінних паперів та саморегульованих організацій професійних учасників ринку цінних паперів, а також перевірки та ревізії діяльності емітентів щодо стану корпоративного управління та здійснення операцій з розміщення та обігу цінних паперів;

52) проводити самостійно чи разом з іншими відповідними органами перевірки фінансово-господарської діяльності уповноважених рейтингових агентств;

53) у разі виявлення ознак порушення Рейтинговим агентством вимог законів України у сфері цінних паперів та/або нормативних актів НКЦПФР вживати заходів впливу відповідно до законодавства, у тому числі виключати уповноважені рейтингові агентства з Державного реєстру уповноважених рейтингових агентств, анулювати Свідоцтво про включення до Державного реєстру уповноважених рейтингових агентств, виключати міжнародні рейтингові агентства з переліку визнаних;

54) вилучати під час проведення перевірок на строк до трьох діб документи, що підтверджують факти порушення актів законодавства про цінні папери;

55) призначати своїх представників для здійснення контролю за реєстрацією акціонерів для участі у загальних зборах акціонерів акціонерних товариств, проведенням загальних зборів, голосуванням та підбиттям його підсумків;

56) перевіряти діяльність інститутів спільного інвестування;

57) проводити перевірки незалежних оцінювачів майна інститутів спільного інвестування щодо додержання вимог законодавства у сфері спільного інвестування;

58) вимагати від суб'єктів первинного фінансового моніторингу виконання вимог законодавства, що регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

59) проводити перевірку організації професійної підготовки працівників та керівників підрозділів фондових бірж, компаній з управління активами та інших професійних учасників ринку цінних паперів, відповідальних за проведення фінансового моніторингу;

60) застосовувати до суб'єктів первинного фінансового моніторингу у разі невиконання (неналежного виконання) вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» та/або нормативно-правових актів, що регулюють діяльність у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, фінансові санкції, обмеження, тимчасове припинення дії чи анулювання ліцензії;

61) виносити в разі порушення законодавства про цінні папери, нормативних актів НКЦПФР попередження, зупиняти на строк до одного року розміщення (продаж) та обіг цінних паперів того чи іншого емітента, дію виданих НКЦПФР ліцензій, анулювати дію таких ліцензій;

62) у разі порушення фондовою біржею законодавства про цінні папери, статуту та правил фондової біржі зупиняти торгівлю на ній до усунення таких порушень;

63) надсилати емітентам, особам, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів, фондовим біржам та саморегульним організаціям обов'язкові до виконання розпорядження про усунення порушень вимог законодавства про цінні папери та вимагати надання необхідних документів відповідно до чинного законодавства;

64) накладати на осіб, винних у порушенні вимог законодавства про цінні папери, адміністративні стягнення, а також штрафні та інші санкції аж до анулювання ліцензій на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів;

65) порушувати з метою захисту інтересів інвесторів та громадян питання про звільнення з посад керівників фондових бірж та інших установ інфраструктури фондового ринку у випадку недотримання ними чинного законодавства України;

66) призначати тимчасово (до двох місяців) керівників фондових бірж, депозитаріїв та інших установ інфраструктури фондового ринку, зупиняти або припиняти допуск цінних паперів на фондові біржі або торгівлю ними на будь-якій фондовій біржі, зупиняти кліринг та укладення договорів купівлі-продажу цінних паперів на фондових біржах на певний термін для захисту інтересів держави, інвесторів;

67) для захисту інтересів держави та інвесторів у цінні папери зупиняти на підставі рішення НКЦПФР внесення змін до системи реєстру власників іменних цінних паперів або до системи депозитарного обліку щодо цінних паперів певного емітента або певного власника на строк до усунення порушень, що стали підставою для прийняття такого рішення;

68) звертатися до суду з позовами (заявами) у зв'язку з порушенням законодавства України про цінні папери;

69) звертатися до суду із запитом щодо надання інформації про знаходження у них на розгляді справ щодо цінних паперів та корпоративного управління у зв'язку з розглядом НКЦПФР питань діяльності відповідних емітентів та професійних учасників ринку цінних паперів;

70) звертатися до суду з позовом про примусове стягнення штрафів, накладених уповноваженою особою НКЦПФР;

71) звертатися до суду з позовом про ліквідацію акціонерного товариства;

72) робити висновки про зарахування цінних паперів до того чи іншого виду, визначеного законодавством;

73) робити висновки про зарахування цінних паперів до емісійних цінних паперів;

74) приймати рішення про визнання емісії цінних паперів недобросовісною та зупинення розміщення цінних паперів відповідного випуску;

75) узагальнювати практику застосування законодавства з питань корпоративного управління;

76) вимагати надання акціонерним товариством переліку афілійованих осіб та відомостей про належні їм акції товариства;

77) призначати довірену особу, якій надається право брати участь у голосуванні на загальних зборах, інших органах управління фінансової установи в установлених законодавством випадках;

78) встановлювати граничні тарифи на послуги рейтингових агентств, які оплачуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

79) утворювати у разі потреби у межах своєї компетенції робочі групи, консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи;

80) надавати інформацію органам державної влади лише на запити повноважних осіб органів державної влади, які оформлені на бланку цього органу;

81) створювати, реорганізовувати та ліквідовувати територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (далі – територіальні органи) як юридичні особи публічного права.

***Останнім регуляторним органом фінансового ринку є Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг).***

Указом Президента України від 23.11.2011 № 1070/2011 затверджено Положення «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» та визнано, що Національна комісія, яка здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг), є державним колегіальним органом, підпорядкованим Президенту України, підзвітним Верховній Раді України [80].

Нацкомфінпослуг здійснює державне регулювання ринків фінансових послуг у межах, визначених законодавством.

*Основними завданнями Нацкомфінпослуг є:*

- 1) формування та забезпечення реалізації політики державного регулювання у сфері ринків фінансових послуг (крім ринку банківських послуг і ринків цінних паперів та похідних цінних паперів);
- 2) розроблення і реалізація стратегії розвитку ринків фінансових послуг та вирішення системних питань їх функціонування;
- 3) забезпечення розроблення та координації єдиної державної політики щодо функціонування накопичувальної системи пенсійного страхування;
- 4) здійснення в межах своїх повноважень державного регулювання та нагляду за наданням фінансових послуг і дотриманням законодавства у відповідній сфері;
- 5) захист прав споживачів фінансових послуг шляхом застосування у межах своїх повноважень заходів впливу з метою запобігання і припинення порушень законодавства на ринку фінансових послуг;
- 6) узагальнення практики застосування законодавства України з питань фінансових послуг і ринків та розроблення пропозицій щодо їх вдосконалення;
- 7) розроблення і затвердження обов'язкових до виконання нормативно-правових актів з питань, що належать до її компетенції;
- 8) координація діяльності з іншими державними органами;
- 9) запровадження міжнародно визнаних правил розвитку ринків фінансових послуг.

*Нацкомфінпослуг відповідно до покладених на неї завдань:*

- 1) аналізує стан і тенденції розвитку ринків фінансових послуг, розробляє пропозиції щодо формування державної політики у сфері фінансових послуг;
- 2) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення

законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентів України та Кабінету Міністрів України;

3) здійснює моніторинг руху капіталу в Україну та за її межі через ринки фінансових послуг;

4) здійснює відповідно до законодавства державне регулювання та нагляд за діяльністю фінансових установ (крім банків, професійних учасників фондового ринку, інститутів спільного інвестування, фінансових установ, які мають статус міжурядових міжнародних організацій, Державної казначейської служби України та державних цільових фондів);

5) здійснює нагляд на консолідованій основі за небанківськими фінансовими групами, переважна діяльність у яких здійснюється фінансовими установами, нагляд за якими здійснює Нацкомфінпослуг;

6) здійснює державне регулювання та контроль за діяльністю бюро кредитних історій;

7) надає висновки про належність операцій до певного виду фінансових послуг;

8) здійснює реєстрацію фінансових установ та саморегульованих організацій учасників ринків фінансових послуг;

9) веде:

- Державний реєстр фінансових установ;
- у визначених нею випадках реєстри осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі фінансові послуги;
- Єдиний реєстр бюро кредитних історій;
- Єдиний державний реєстр страховиків (перестраховиків);
- Державний реєстр страхових та перестрахових брокерів, видає свідоцтва про включення зазначених брокерів до такого реєстру;
- Реєстр саморегульованих організацій учасників ринків фінансових послуг;
- Реєстр аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, та визначає порядок його ведення;

10) визначає вимоги до документів, що подаються для реєстрації Нацкомфінпослуг фізичними та юридичними особами;

11) встановлює форму витягу про виключення юридичної особи з Державного реєстру фінансових установ;

12) видає фінансовим установам відповідно до законів з питань регулювання окремих ринків фінансових послуг відповідні дозволи, а також ліцензії на провадження діяльності з надання фінансових послуг;

13) затверджує умови провадження діяльності з надання фінансових послуг, для якої необхідно отримання відповідної ліцензії чи дозволу, та порядок здійснення контролю за дотриманням зазначених умов;

14) видає ліцензії на провадження діяльності, пов'язаної зі збиранням та використанням інформації, яка складає кредитну історію;

15) затверджує ліцензійні умови провадження господарської діяльності, пов'язаної зі збиранням та використанням інформації, яка складає кредитну історію, та порядок здійснення контролю за дотриманням таких умов;

16) встановлює плату за реєстрацію документів і видачу ліцензій відповідно до законів з питань регулювання ринків фінансових послуг;

17) встановлює обмеження щодо суміщення надання певних видів фінансових послуг;

18) визначає критерії та нормативи ліквідності, капіталу і платоспроможності, прибутковості, якості активів та ризиковості операцій, якості систем управління та управлінського персоналу, дотримання правил надання фінансових послуг, а також інші показники і вимоги, що обмежують ризики, пов'язані з проведенням операцій з фінансовими активами;

19) затверджує методику формування небанківськими фінансовими установами, крім страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, корпоративних інвестиційних фондів та адміністраторів недержавних пенсійних фондів, резервів для відшкодування можливих втрат за всіма видами кредитних операцій (за винятком позабалансових, крім гарантій), придбаними цінними паперами (в тому числі іпотечними сертифікатами з фіксованою доходністю), іншими активними операціями згідно із законодавством, включаючи нараховані за всіма цими операціями проценти та комісії;

20) встановлює у передбачених законом випадках порядок формування і використання резервних та інших фондів фінансових установ;

21) здійснює сертифікацію осіб на право здійснення тимчасової адміністрації фінансової установи;

22) визначає в межах своїх повноважень можливість та порядок надання окремих фінансових послуг юридичними особами, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами;

23) встановлює додаткові вимоги до договорів про надання фінансових послуг фізичним особам, якщо такі вимоги не визначені законом;

24) встановлює вимоги щодо програмного забезпечення та спеціального технічного обладнання фінансових установ, пов'язаного з наданням фінансових послуг;

25) встановлює правила підготовки, надання та обробки даних щодо діяльності фінансових установ за напрямками здійснення нагляду;

26) розробляє відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування під час ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у фінансових установах;

27) встановлює порядок розкриття інформації та складення звітності учасниками ринків фінансових послуг відповідно до законодавства;

28) здійснює контроль за достовірністю інформації, що надається учасниками ринків фінансових послуг;

29) встановлює умови та порядок проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах;

30) встановлює порядок погодження набуття або збільшення істотної участі у фінансовій установі;

31) приймає рішення про погодження або відмову у видачі письмового погодження набуття або збільшення істотної участі у фінансовій установі;

32) призначає довірену особу, якій передається право брати участь у голосуванні, в разі виявлення факту набуття особою істотної участі у фінансовій установі або збільшення особою своєї істотної участі без отримання письмового погодження;

33) погоджує відповідальну особу небанківської фінансової групи, а до такого погодження та в разі, якщо за висновком Нацкомфінпослуг відповідальна особа, визначена фінансовою групою, не спроможна належним чином забезпечити виконання функцій відповідальної особи, приймає рішення вважати відповідальною особою фінансову установу-учасника групи з найбільшим значенням активів за останній звітний квартал;

34) визначає порядок подання інформації про існування небанківської фінансової групи, в тому числі структуру власності такої групи та види діяльності її учасників;

35) встановлює професійні вимоги до керівників, головних бухгалтерів фінансових установ;

36) проводить у межах своїх повноважень самостійно або разом з іншими уповноваженими органами виїзні та безвиїзні перевірки діяльності фінансових установ;

37) встановлює у визначених законом випадках кваліфікаційні вимоги до осіб, які провадять діяльність на ринках фінансових послуг;

38) визначає у межах своїх повноважень періодичність інспектування фінансових установ, їх споріднених та афілійованих осіб;

39) встановлює згідно із законом порядок та умови застосування заходів впливу;

40) у разі порушення законодавства про фінансові послуги накладає адміністративні стягнення за правопорушення та застосовує відповідно до закону заходи впливу;

41) приймає та надсилає фінансовим установам і саморегульним організаціям обов'язкові до виконання розпорядження (приписи) щодо усунення порушень законодавства про фінансові послуги, вимагає надання необхідної інформації та документів;

42) звертається до бюро кредитних історій з письмовим застереженням щодо припинення порушення та вжиття необхідних заходів для його усунення;

43) надсилає:

– правоохоронним органам матеріали стосовно фактів, які містять ознаки правопорушень, застосування заходів впливу щодо яких не входить до компетенції Нацкомфінпослуг;

– органам Антимонопольного комітету України матеріали про факти, які містять ознаки порушень антимонопольного законодавства;

44) повідомляє Національний банк України та Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку про спостереження та висновки, необхідні для виконання покладених на них обов'язків;

45) забезпечує доступ Національного банку України та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку до власної інформаційної бази даних, що ведеться з метою регулювання ринків фінансових послуг;

46) проводить разом із Національним банком України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку один раз на квартал або на вимогу одного з керівників зазначених органів оперативні наради з питань забезпечення співпраці та координації своєї діяльності;

47) визначає порядок реєстрації, ліцензування, ліквідації філій страховиків-нерезидентів, здійснення нагляду за їх діяльністю, а також застосування заходів впливу до них;

48) здійснює реєстрацію філій страховиків-нерезидентів;

49) визначає порядок реєстрації страхових та перестрахових брокерів, за винятком страхових та перестрахових брокерів-нерезидентів;

50) затверджує форму повідомлення страхового та/або перестрахового брокера-нерезидента про намір провадити діяльність на території України;

51) затверджує перелік посередницьких послуг у сфері страхування та перестрахування;

52) визначає порядок формування статутного (складеного) капіталу страховика цінними паперами, що випускаються державою, за їх номінальною вартістю;

53) встановлює вимоги до гарантійного депозиту філій страховиків-нерезидентів;

54) затверджує положення про централізовані страхові резервні фонди;

55) встановлює методику формування страхових резервів із страхування життя;

56) встановлює правила формування, обліку та розміщення страхових резервів за видами страхування – іншими, ніж страхування життя;

57) встановлює обсяги страхових зобов'язань залежно від виду договору страхування життя, а також мінімальні строки дії договорів страхування життя;

58) визначає порядок та умови ведення персоніфікованого (індивідуального) обліку договорів страхування життя;

59) встановлює за погодженням із Національним банком України розміри кредитів, що можуть надаватися страховиками, які здійснюють страхування життя, порядок та умови їх видачі страхувальникам, які уклали договори страхування життя, а також порядок формування резерву для покриття можливих втрат;

60) визначає кваліфікаційні вимоги до осіб, які мають право проводити актуарні розрахунки, видає їм відповідні свідоцтва та здійснює організаційно-методичне забезпечення таких розрахунків;

61) визначає характеристики та класифікаційні ознаки видів добровільного страхування;



62) реєструє під час видачі ліцензії на право здійснення відповідного виду страхування прийняті страховиком правила страхування для такого виду, а також зміни та/або доповнення до цих правил;

63) здійснює контроль за платоспроможністю страховиків відповідно до взятих ними страхових зобов'язань перед страхувальниками;

64) встановлює особливості забезпечення правонаступництва щодо укладення договорів страхування в разі реорганізації страховика;

65) затверджує методику визначення звичайної ціни страхового тарифу;

66) встановлює:

- вимоги до рейтингу фінансової надійності (стійкості) страховиків та перестраховиків-нерезидентів;

- вимоги до порядку укладення договорів із страховиками-нерезидентами;

- порядок провадження на території України посередницької діяльності з укладення договорів страхування із страховиками-нерезидентами та визначає відповідні вимоги;

67) затверджує порядок реєстрації договорів перестрахування;

68) визначає порядок підтвердження перестраховими брокерами здійснення за їхньою участю перестрахування у перестраховика-нерезидента, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає встановленим вимогам;

69) переглядає з урахуванням рівня інфляції та індексу споживчих цін розміри лімітів відповідальності страховика за договорами обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

70) затверджує за поданням Моторного (транспортного) страхового бюро України:

- технічний опис, зразки, порядок замовлення, організації постачання, обліку типових полісів і зразки договорів обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

- особливості укладання договорів обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

- зразок і технічний опис спеціального знака, що видається страховальнику під час укладення договору обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, та порядок його заповнення і використання;

- положення про єдину централізовану базу даних щодо обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

- розмір базового страхового платежу та коригуючі коефіцієнти, що застосовуються під час обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

- максимальні розміри страхової виплати за договорами обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних

транспортних засобів за шкоду, заподіяну майну потерпілих, у разі оформлення документів про дорожньо-транспортну пригоду без участі уповноважених на те працівників Державної автомобільної інспекції Міністерства внутрішніх справ України;

– порядок реєстрації страхових агентів у Моторному (транспортному) страховому бюро України для здійснення посередницької діяльності з обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

71) визначає порядок укладання договорів обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів у пунктах пропуску через державний кордон України;

72) встановлює порядок залучення Моторним (транспортним) страховим бюро України аварійних комісарів, експертів або юридичних осіб, у штаті яких є аварійні комісари чи експерти, для визначення причин настання страхового випадку, розміру збитків та перевірки дій страховика;

73) погоджує статут Моторного (транспортного) страхового бюро України;

74) виконує функції Координаційної ради Моторного (транспортного) страхового бюро України у разі, коли повноважне засідання Координаційної ради не скликається протягом 120 днів або Координаційна рада не спроможна в установленний строк прийняти рішення з певного питання;

75) затверджує перелік внутрішніх положень та процедур, які повинна розробити та затвердити кредитна спілка для забезпечення своєї ефективної та безпечної діяльності;

76) визначає особливості створення, державної реєстрації, ліцензування та діяльності об'єднаної кредитної спілки;

77) затверджує перелік державних цінних паперів, які придбає кредитна спілка;

78) встановлює правила здійснення депозитних операцій для депозитів (внесків) до кредитних спілок;

79) приймає рішення про надання одній із всеукраїнських асоціацій кредитних спілок статусу саморегулювальної організації кредитних спілок-членів асоціації, погоджує статут і внутрішні положення такої організації у частині виконання делегованих Нацкомфінпослуг функцій, здійснює моніторинг їх виконання та в разі необхідності припиняє або відкликає відповідні повноваження, в тому числі позбавляє асоціацію кредитних спілок статусу саморегулювальної організації;

80) здійснює нагляд та регулювання діяльності управителів фондів фінансування будівництва, управителів фондів операцій з нерухомістю, фінансових установ, які проводять операції з іпотечного кредитування, є емітентами іпотечних сертифікатів та суб'єктами управління іпотечними активами;

81) разом із центральним органом виконавчої влади у сфері будівництва, архітектури, містобудування та житлово-комунального господарства

встановлює порядок підготовки та надання звітності забудовником управителю фонду фінансування будівництва за кожним об'єктом будівництва;

82) встановлює порядок проведення прилюдних торгів із продажу іпотечних активів та у визначених законодавством випадках призначає такі торги;

83) встановлює порядок ведення обліку іпотечного покриття та операцій з ним;

84) встановлює порядок та умови поновлення емісії іпотечних сертифікатів, що призупинена Нацкомфінпослуг;

85) доводить до відома власників іпотечних сертифікатів рішення суду про заміну управителя іпотечними активами, пропонує власникам сертифікатів, які відповідають установленим законом вимогам до управителя, подати пропозиції щодо виконання ними функцій управителя, призначає тимчасового розпорядника платежів із числа працівників Нацкомфінпослуг та погоджує передачу функцій розпорядника платежів власникові іпотечних сертифікатів;

86) здійснює відповідно до законодавства державний нагляд та контроль у системі накопичувального пенсійного забезпечення за діяльністю недержавних пенсійних фондів, адміністраторів пенсійних фондів, страхових організацій та банківських установ;

87) здійснює контроль за дотриманням законодавства в накопичувальній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, за достовірністю інформації, що надається та оприлюднюється суб'єктами цієї системи;

88) встановлює строки та вимоги до розкриття інформації та складення звітності учасниками ринків фінансових послуг – суб'єктами накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

89) визначає спільно з центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики і Пенсійним фондом України порядок обміну інформацією між Пенсійним фондом України та адміністраторами недержавних пенсійних фондів – суб'єктів другого рівня системи пенсійного забезпечення;

90) визначає порядок сплати зберігачем учаснику накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування пені у разі порушення зберігачем строку перерахування коштів для оплати учасником накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування договору страхування довічної пенсії;

91) встановлює спільно з центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики та за погодженням з Антимонопольним комітетом України порядок обрання територіальним органом Пенсійного фонду України або адміністратором недержавного пенсійного фонду відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (1058-15 ) страхової організації для самостійного укладання територіальним органом Пенсійного фонду України або адміністратором недержавного пенсійного фонду з такою страховою організацією договору

страхування довічної пенсії з установленим періодом у разі відмови учасника накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування від укладення такого договору;

92) визначає за погодженням із центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики середні показники страхових тарифів за договорами страхування довічної пенсії;

93) встановлює спільно з центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики та Антимонопольним комітетом України порядок визначення страхових організацій, з якими Пенсійний фонд України або відповідний недержавний пенсійний фонд – суб'єкт другого рівня системи пенсійного забезпечення – укладає договір страхування довічної пенсії;

94) оприлюднює на власному веб-сайті інформацію про розміри страхових тарифів за договорами страхування довічних пенсій за рахунок коштів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та розрахункові розміри довічних пенсій залежно від пенсійного віку за такими договорами, ставки інвестиційного доходу, що застосовуються для розрахунку довічних пенсій, поточний фінансовий стан страхових організацій;

95) визначає мінімальну суму коштів, необхідну для оплати договору страхування довічної пенсії;

96) встановлює за погодженням із центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики порядок оплати договору страхування довічної пенсії;

97) визначає форму інформації про стан накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що надається виконавчою дирекцією Пенсійного фонду України;

98) встановлює вимоги до аудиторів, які здійснюють аудит суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення, а за погодженням з Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку і Міністерством фінансів України – до аудиторів, які проводять аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

99) встановлює порядок визначення суми коштів, що належить кожному з учасників накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

100) визначає за погодженням із Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку процедуру обчислення чистої вартості пенсійних активів і чистої вартості одиниці пенсійних активів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та кількості одиниць пенсійних активів такої системи;

101) надає Пенсійному фонду України інформацію про показники діяльності страхових організацій, зокрема такі, що використовуються під час проведення розрахунку довічних пенсій;

102) щоквартально розраховує середньозважений показник зміни чистої вартості одиниці пенсійних активів та оприлюднює таку інформацію в установленому Нацкомфінпослуг порядку;

103) порушує за погодженням із Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку перед радою недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення – питання щодо заміни особи, яка здійснює управління пенсійними активами накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування такого фонду, у разі якщо в результаті діяльності такої особи зміна чистої вартості одиниці пенсійних активів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування у пенсійному фонді зменшилася протягом останнього року більш як на 10 відсотків;

104) оприлюднює в установленому нею порядку перелік недержавних пенсійних фондів – суб'єктів другого рівня системи пенсійного забезпечення, яким видана ліцензія на надання послуг у накопичувальній системі пенсійного страхування;

105) оприлюднює інформацію про страхові організації, які здійснюють страхування довічних пенсій за рахунок коштів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, в тому числі показники, що застосовуються ними для розрахунку довічних пенсій;

106) надає роз'яснення відповідно до своєї компетенції з питань здійснення пенсійних виплат за рахунок коштів Накопичувального пенсійного фонду;

107) встановлює порядок оприлюднення інформації про послуги з недержавного пенсійного забезпечення, яка підлягає оприлюдненню, та визначає вимоги до складу такої інформації;

108) визначає форму та обсяг інформації про діяльність суб'єктів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що підлягає офіційному оприлюдненню, а також визначає його періодичність;

109) встановлює форму та вимоги до інформації про накопичувальну систему загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, яка підлягає оприлюдненню, та визначає порядок її оприлюднення;

110) у разі порушення вимог законодавства про накопичувальну систему загальнообов'язкового державного пенсійного страхування надсилає виконавчій дирекції Пенсійного фонду України повідомлення про необхідність усунення цих фактів порушення;

111) визначає порядок подання адміністратором недержавного пенсійного фонду інформації про виконання вимог щодо укладення договорів про адміністрування недержавного пенсійного фонду, управління його активами, про обслуговування недержавного пенсійного фонду зберігачем;

112) встановлює вимоги до пам'ятки з роз'ясненнями основних положень пенсійного контракту, а також до витягу з основних положень статуту недержавного пенсійного фонду;

113) встановлює форму виписки з індивідуального пенсійного рахунку учасника недержавного пенсійного фонду;

114) встановлює форму заяви учасника недержавного пенсійного фонду про вік, після досягнення якого учасник має право на отримання пенсійної виплати;

115) встановлює порядок заснування представництв, філій та інших відокремлених підрозділів адміністратора недержавного пенсійного фонду;

116) затверджує методику визначення розмірів пенсійних виплат недержавних пенсійних фондів;

117) встановлює граничні тарифи на оплату послуг з адміністрування недержавного пенсійного фонду, а також визначає розмір оплати послуг призначеного тимчасового адміністратора недержавних пенсійних фондів;

118) встановлює порядок обчислення суми пенсійних коштів та порядок їх перерахування до інших фінансових установ, які надають послуги з недержавного пенсійного забезпечення, затверджує методику обчислення витрат адміністратора недержавного пенсійного фонду на переведення пенсійних коштів та встановлює порядок сплати пені зазначеним адміністратором за несвоєчасне перерахування пенсійних коштів;

119) погоджує склад ради недержавних пенсійних фондів та зміни у її складі;

120) встановлює за погодженням із Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку правила підготовки інвестиційних декларацій недержавних пенсійних фондів, вимоги до таких декларацій, порядок їх реєстрації та внесення до них змін;

121) встановлює порядок:

- реєстрації статутів недержавних пенсійних фондів, пенсійних схем та внесення змін до зазначених документів;

- ведення персоніфікованого обліку учасників недержавних пенсійних фондів;

- проведення зборів засновників недержавного пенсійного фонду шляхом опитування;

- обчислення адміністратором недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня – чистої вартості пенсійних активів, у тому числі чистої вартості пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування, чистої вартості одиниці пенсійних активів;

- отримання від Нацкомфінпослуг адміністратором недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня – безоплатної інформації про показники, що застосовуються для розрахунку довічних пенсій;

122) реєструє інвестиційні декларації недержавних пенсійних фондів;

123) реєструє статuti та пенсійні схеми недержавних пенсійних фондів, а також зміни до них;

124) приймає відповідно до закону рішення за порядком денним зборів засновників недержавного пенсійного фонду в разі, коли такі збори не відбулися;

125) визначає порядок тимчасового призначення адміністратора недержавного пенсійного фонду;

126) встановлює у визначених законодавством випадках порядок реорганізації недержавних пенсійних фондів, утворення та функціонування ліквідаційної комісії, її склад та повноваження, а також процедуру ліквідації кожного окремого недержавного пенсійного фонду;

127) встановлює порядок переведення в разі ліквідації недержавного пенсійного фонду пенсійних коштів учасників фонду до інших недержавних пенсійних фондів, страхових організацій або на пенсійні депозитні рахунки;

128) встановлює за погодженням із центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики та Антимонопольним комітетом України порядок перерахування пенсійних коштів учасника накопичувальної системи пенсійного страхування, облікованих на його індивідуальному пенсійному рахунку у пенсійному фонді – суб'єкті другого рівня, що ліквідується, – за його бажанням до Накопичувального пенсійного фонду або до іншого пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня;

129) встановлює вимоги до адміністратора недержавного пенсійного фонду, з яким укладається договір про обслуговування недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня;

130) визначає показники, інформація про які розміщується адміністратором недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня – на веб-сайті недержавного пенсійного фонду та/або адміністратора такого недержавного пенсійного фонду;

131) приймає у випадках, визначених Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення», рішення про заборону на укладення нових пенсійних контрактів недержавним пенсійним фондом – суб'єктом другого рівня – з учасниками накопичувальної системи пенсійного страхування;

132) надсилає повідомлення про анулювання ліцензії на надання послуг у накопичувальній системі пенсійного страхування недержавним пенсійним фондом – суб'єктом другого рівня – раді недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня, щодо якого анульовано ліцензію, – адміністратору цього фонду, особам, які здійснюють управління активами накопичувальної системи пенсійного страхування такого фонду, зберігачу цього фонду, Раді Накопичувального пенсійного фонду та Пенсійному фонду України;

133) визначає порядок інформування недержавним пенсійним фондом – суб'єктом другого рівня, щодо якого анульовано ліцензію на надання послуг у системі накопичувального пенсійного страхування, – учасників накопичувальної системи пенсійного страхування про прийняте Нацкомфінпослуг рішення;

134) встановлює за погодженням із центральним органом виконавчої влади у сфері соціальної політики і Антимонопольним комітетом України порядок передачі недержавним пенсійним фондом – суб'єктом другого рівня, щодо якого анульовано ліцензію на надання послуг у системі накопичувального пенсійного страхування, пенсійних коштів, що належать

учасникам накопичувальної системи пенсійного страхування цього фонду, та інформації з персоніфікованого обліку фонду щодо них до Накопичувального пенсійного фонду або за вибором учасників накопичувальної системи пенсійного страхування, – до іншого недержавного пенсійного фонду – суб'єкта другого рівня;

135) повідомляє Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку та раду такого фонду про зменшення протягом останніх 12 місяців чистої вартості одиниці пенсійних активів недержавного пенсійного фонду більш ніж на 10 відсотків середньозваженого показника зміни чистої вартості одиниці пенсійних активів фонду, якщо це не зумовлено об'єктивними змінами на фондовому ринку;

136) визначає порядок застосування підпунктів 165.1.27 та 165.1.28 пункту 165.1 статті 165 розділу IV Податкового кодексу України щодо страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум та пенсійних виплат, отримуваних платником податку за договорами страхування, недержавного пенсійного забезпечення, пенсійного вкладу та довірчого управління;

137) здійснює контроль за діяльністю аграрної біржі у сфері регулювання і нагляду за операціями продажу товарів на умовах споту та форварду, за правильністю укладення і виконання зобов'язань за іншими видами товарних деривативів, а також у сфері надання страхових субсидій;

138) виконує в межах своїх повноважень функції суб'єкта державного фінансового моніторингу;

139) визначає за погодженням із Держфінмоніторингом вимоги до організації проведення фінансового моніторингу фінансовими установами та юридичними особами, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають право на надання фінансових послуг відповідно до законів та нормативно-правових актів Нацкомфінпослуг, для виконання ними вимог актів законодавства з питань запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму;

140) надає інформацію на запити юридичних осіб;

141) здійснює співробітництво з міжнародними організаціями, державними органами і неурядовими організаціями іноземних держав із питань регулювання ринків фінансових послуг, вивчає, узагальнює та поширює світовий досвід із зазначених питань;

142) забезпечує запровадження міжнародно визнаних правил розвитку ринків фінансових послуг;

143) розробляє і вносить у встановленому порядку пропозиції щодо укладення, денонсації міжнародних договорів України, укладає відповідно до законодавства міжнародні договори міжвідомчого характеру;

144) бере участь у міжнародних конференціях, симпозиумах, семінарах, зустрічах, нарадах з питань, що належать до компетенції Нацкомфінпослуг;



145) бере участь у реалізації державної політики з питань охорони державної та професійної таємниці, здійснює контроль за її зберіганням у своїй системі;

146) виконує відповідно до законодавства функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Нацкомфінпослуг;

147) координує в установленому порядку навчання, перепідготовку, підвищення кваліфікації кадрів, організовує наради, семінари, конференції з питань надання фінансових послуг;

148) забезпечує в межах повноважень виконання завдань з мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави;

149) оприлюднює в офіційних засобах масової інформації основні положення свого щорічного звіту;

150) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на Нацкомфінпослуг Президентом України.

*Нацкомфінпослуг для забезпечення виконання покладених на неї завдань і функцій має право:*

1) звертатися до суду з позовами (заявами) щодо порушення законодавства про фінансові послуги, а також в інших передбачених законом випадках;

2) одержувати в установленому законодавством порядку від фінансових установ звітність та іншу інформацію, а від підприємств, установ (у тому числі банків), організацій та громадян – інформацію, необхідну для виконання покладених на Нацкомфінпослуг завдань;

3) одержувати в установленому законодавством порядку безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування інформацію, документи та матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань;

4) вимагати під час реєстрації фінансових установ та ліцензування їх діяльності документи, визначені законодавством;

5) здійснювати інспектування фінансових установ, їх споріднених та афільюваних осіб;

6) залучати спеціалістів центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій (за погодженням із їх керівниками) до розгляду питань, що належать до її компетенції, а також експертів, які мають відповідну кваліфікацію, до проведення перевірок (інспектування) фінансових установ;

7) вимагати від посадових осіб фінансових установ, регулювання і нагляд за діяльністю яких здійснює Нацкомфінпослуг, надання пояснень, необхідної інформації та документів, вилучати під час проведення перевірок на строк до трьох робочих днів документи, які підтверджують факти порушення актів законодавства;

8) досліджувати дані про клієнта фінансової установи з метою виконання завдань із нагляду;

9) вимагати звільнення з посад осіб, які не відповідають установленим вимогам до зайняття відповідних посад у фінансових установах;

10) ініціювати перед Національним банком України та Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку проведення перевірки фінансової установи, яка є учасником фінансової групи, та застосування заходів впливу на неї;

11) з метою здійснення нагляду на консолідованій основі визначати в межах небанківської фінансової групи підгрупи, що складаються принаймні з двох фінансових установ, та здійснювати за ними нагляд на субконсолідованій основі;

12) з метою здійснення нагляду на консолідованій та субконсолідованій основі встановлювати вимоги до небанківської фінансової групи, її підгруп щодо:

- наявності ефективної системи корпоративного управління;
- наявності ефективної системи управління ризиками;
- наявності ефективної системи внутрішнього контролю;
- наявності облікових процедур, інформаційних систем, необхідних для забезпечення виконання вимог на консолідованій основі;
- складання та порядку подання консолідованої та субконсолідованої звітності;
- достатності регулятивного капіталу;
- економічних нормативів;
- лімітів та обмежень щодо певних видів діяльності, в тому числі щодо діяльності на території інших держав;
- порядку подання необхідної звітності та інформації;

13) зупиняти у передбачених законом випадках дію дозволу на право здійснення емісії сертифікатів фонду операцій з нерухомістю;

14) зупиняти у передбачених законом випадках емісію іпотечних сертифікатів та дію дозволу на здійснення такої емісії;

15) встановлювати вимоги до методики розрахунку викупної суми за договором страхування життя;

16) встановлювати порядок та форму ведення обліку договорів страхування і вимог (заяв) страхувальників щодо виплати страхової суми або страхового відшкодування;

17) проводити перевірки, в тому числі тематичні та зустрічні, щодо правильності застосування страховиками законодавства про страхову діяльність і достовірності їх звітності за показниками, що характеризують виконання договорів страхування;

18) призначати один раз на рік проведення за рахунок страховика додаткової обов'язкової аудиторської перевірки з визначенням аудитора;

19) видавати страховикам приписи про усунення виявлених порушень законодавства з питань страхової діяльності, а в разі невиконання таких приписів зупиняти чи обмежувати до усунення виявлених порушень дію ліцензій зазначених страховиків, приймати рішення про відкликання ліцензій та виключення страховиків із Державного реєстру фінансових установ;

20) видавати страховим посередникам приписи про усунення виявлених порушень законодавства, а в разі їх невиконання приймати рішення щодо виключення страхового або перестрахового брокера з державного реєстру страхових і перестрахових брокерів;

21) одержувати від страхових та перестрахових брокерів установлену звітність про їх діяльність та інформацію про укладені договори, а також необхідні пояснення;

22) одержувати в установленому порядку від аварійних комісарів інформацію, необхідну для виконання покладених на Нацкомфінпослуг завдань, зокрема інформацію про обставини і причини настання страхового випадку та заподіяну шкоду;

23) призначати проведення примусової санації страховика у випадках та порядку, що встановлені законом;

24) тимчасово призначати професійного адміністратора недержавного пенсійного фонду в разі, якщо протягом десяти робочих днів з дати отримання недержавним пенсійним фондом повідомлення про анулювання ліцензії адміністратора цього фонду рада фонду не укладе договір із новим адміністратором;

25) встановлювати додаткові вимоги до обліку та інвестування пенсійних активів та коштів, призначених для виплати пенсії на визначений строк;

26) своїм обґрунтованим рішенням забороняти розповсюдження рекламних матеріалів, що стосуються послуг із недержавного пенсійного забезпечення, або приймати обґрунтоване рішення про обов'язкове внесення змін до таких матеріалів;

27) делегувати об'єднанням фінансових установ повноваження щодо розроблення і впровадження правил поведінки на ринках фінансових послуг та/або сертифікації фахівців ринку фінансових послуг, а також додаткові повноваження, можливість делегування яких передбачена законами з питань регулювання ринків фінансових послуг;

28) надавати професійному об'єднанню бюро кредитних історій статус саморегулювальної організації;

29) надсилати запити до державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб із метою отримання від них інформації, необхідної для підтвердження джерел походження коштів, що використовуються для формування статутного (складеного) капіталу фінансової установи або набуття чи збільшення істотної участі в ній, фінансового стану та ділової репутації власників істотної участі (осіб, які претендують на істотну участь) у фінансовій установі;

30) користуватися інформаційними базами даних Національного банку України та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, які ведуться з метою регулювання ринків фінансових послуг;

31) у межах співробітництва з міжнародними організаціями, державними органами і неурядовими організаціями іноземних держав:

– подавати та одержувати на умовах взаємності інформацію з питань нагляду за фінансовими ринками і установами, яка не становить державної таємниці та подання якої не призводить до розголошення професійної таємниці;

– подавати та одержувати інформацію з питань діяльності окремих фінансових установ у випадках і порядку, визначених відповідними міжнародними договорами України, в тому числі міжвідомчими договорами;

– використовувати конфіденційну інформацію, одержану від міжнародних організацій, державних органів і неурядових організацій іноземних держав, лише в межах своїх повноважень та для виконання завдань, що визначені Законом України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» або випливають з нього, та/або відповідно до укладеного міжвідомчого договору, яким встановлені вимоги щодо правового режиму та цілей використання конфіденційної інформації;

– подавати конфіденційну інформацію, одержану від міжнародних організацій, державних органів і неурядових організацій іноземних держав, третім особам лише за умови попередньої згоди організації (органу), що подала (подав) таку інформацію, або на інших умовах, визначених цією організацією (органом);

32) утворювати, реорганізовувати, ліквідовувати свої територіальні управління як структурні підрозділи апарату Нацкомфінпослуг, які не мають статусу юридичної особи, для здійснення повноважень Нацкомфінпослуг у частині проведення перевірок фінансових установ;

33) засновувати друковані видання для висвітлення в них питань розвитку та функціонування ринків фінансових послуг.

Нацкомфінпослуг під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє з іншими органами державної влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, з органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, саморегульними об'єднаннями фінансових установ, а також підприємствами, установами та організаціями.

#### **3.4. ФІНАНСОВІ ІНСТИТУЦІЇ ДЕРЖАВИ – НЕКОМЕРЦІЙНІ САМОВРЯДНІ ОРГАНІЗАЦІЇ**

До інституційної групи «Фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації» входять: Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (далі – Фонд соціального страхування від нещасних випадків), Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Питання функціонування Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства

України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 2 березня 2000 року № 1533-III [19];

Питання функціонування Фонду соціального страхування від нещасних випадків передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23 вересня 1999 року № 1105-XIV [19; 52];

Питання функціонування Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності передбачені: Законом України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням» від 18 січня 2001 року № 2240-III [19; 54].

Беручи до уваги, що організації, які входять до інституційної групи «Фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації», не є органами держави взагалі та органами державної влади зокрема, тому у поглибленому ознайомленні зі здійсненням ними власних обов'язків немає необхідності ні під час вивчення Розділу 3 «Фінансові органи держави: суб'єкти державного фінансового контролю та державні органи окремих фінансових повноважень», ні під час вивчення в цілому дисципліни «Державний фінансовий контроль».

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Цілі, що забезпечуються основними завданнями Рахункової палати України;
2. Основні завдання Держфінінспекції України;
3. Права Держфінінспекції України для виконання покладених на неї завдань;
4. Назвіть основні функції Держфінінспекції України та територіальних органів в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі;
5. Мета утворення Казначейства України;
6. Наведіть організаційну структуру державної фінансової інспекції України;
7. Основні завдання Рахункової палати;
8. Основні напрямки діяльності Рахункової палати України;
9. Функції Рахункової палати;
10. Основні завдання Казначейства України;
11. Теоретико-законодавче підґрунтя визначення фінансових органів держави суб'єктами державного фінансового контролю та державними органами окремих фінансових повноважень;
12. Завдання та функції суб'єктів державного фінансового контролю;
13. Державна податкова служба в Україні: її функції та правові основи діяльності як органу стягнення податків;
14. Державна митна служба України: завдання та повноваження у митній справі та митному контролі;
15. Національний банк України: банківське регулювання і банківський нагляд;
16. Повноважні органи у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами;
17. Антимонопольний комітет України: особливості регулювання ринкової діяльності;
18. Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування;
19. Фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації;
20. Регуляторні органи фінансового ринку;
21. Суб'єкт державного фінансового контролю;
22. Сутнісні характеристики суб'єкта державного фінансового контролю;
23. Інституційні групи фінансових інституцій держави.

## РОЗДІЛ 4

---

### **ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОЮ ФІНАНСОВОЮ ІНСПЕКЦІЄЮ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ОРГАНІЗАЦІЯ, ПЛАНУВАННЯ, ПРОВЕДЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ**

- 4.1. ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ УКРАЇНИ
- 4.2. МЕХАНІЗМ СКЛАДАННЯ І ЗАТВЕРДЖЕННЯ ПЛАНІВ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЇ
- 4.3. МЕТОДИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОЮ ФІНАНСОВОЮ ІНСПЕКЦІЄЮ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ:
  - 4.3.1. Здійснення органами Держфінінспекції різновидів аудиту:
    - 4.3.1.1. Державний фінансовий аудит
      - 4.3.1.1.1. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів
      - 4.3.1.1.2. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання
    - 4.3.1.2. Фінансово-господарський аудит
    - 4.3.1.3. Аудит ефективності
    - 4.3.1.4. Операційний аудит
  - 4.3.2. Проведення інспектування органами державної фінансової інспекції:
    - 4.3.2.1. Процедура проведення інспектування відносно об'єкта контролю за предметом контролю;
    - 4.3.2.2. Забезпечення єдиних підходів під час підготовки до ревізії, її проведенні, оформленні результатів та реалізації матеріалів;
    - 4.3.2.3. Різновид здійснення інспектування;
  - 4.3.3. Перевірки державних закупівель органами Державної фінансової інспекції;
- 4.4. ЗАСТОСУВАННЯ ЗУСТРІЧНИХ ЗВІРОК
- 4.5. ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ У СКЛАДІ РЕВІЗІЙНИХ КОМІСІЙ ГОСПОДАРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ, У ЯКИХ КОРПОРАТИВНІ ПРАВА ДЕРЖАВИ ПЕРЕВИЩУЮТЬ 50 ВІДСОТКІВ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ
- 4.6. ЗАХОДИ ВПЛИВУ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ТА ПО ЙОГО РЕЗУЛЬТАТАХ
  - 4.6.1. Опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів;
  - 4.6.2. Зупинення операцій із бюджетними коштами;
  - 4.6.3. Оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення бюджетного законодавства;
- 4.7. МОРАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАЦІВНИКІВ ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЇ

#### 4.1. ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ УКРАЇНИ

**23 жовтня 1937 року** утворено **Контрольно-ревізійне управління (КРУ) Народного комісаріату фінансів СРСР** і його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень. На КРУ покладалися завдання проведення постійних документальних ревізій стану виконання республіканських і місцевих бюджетів, а також фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і господарських організацій. КРУ та його органи отримали право безпосередньо пред'являти ревізованим установам і підприємствам обов'язкові для них вказівки щодо усунення виявлених вад і порушень фінансової дисципліни.

**3 травня 1956 року** місцеві органи контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР передано у відання міністерств фінансів союзних республік, а постановою Ради Міністрів УРСР від **28 травня 1956 року в складі Міністерства фінансів УРСР утворено Контрольно-ревізійне управління**. Оновлену контрольно-ревізійну систему було побудовано на засадах суворой централізації та утримання за рахунок союзного бюджету. КРУ Мінфіну СРСР очолював начальник управління, якого призначала Рада Міністрів СРСР за поданням міністра фінансів СРСР. Керівництво контрольно-ревізійною роботою в кожній союзній республіці здійснював головний контролер-ревізор, який призначався міністром фінансів СРСР та підпорядковувався безпосередньо начальнику КРУ Мінфіну СРСР. До структури КРУ Мінфіну УРСР входило чотири сектори (ревізій місцевих бюджетів і фінорганів; ревізій підприємств та господарських організацій; ревізій установ, які перебувають на республіканському бюджеті; сектор організаційно-інструкторської роботи). КРУ виконували завдання щодо здійснення фінансового контролю за виконанням державного бюджету, правильним та економним витрачанням бюджетних і власних коштів установами, підприємствами та організаціями союзного, республіканського і місцевого підпорядкування, а також проведення ревізій і перевірок фінансової діяльності підприємств та організацій союзного підпорядкування за окремими дорученнями КРУ Мінфіну СРСР. Згідно з положенням, КРУ Мінфіну СРСР і його органи мали право вимагати пред'явлення грошових документів, бухгалтерських книг, планів, кошторисів, готівки, цінних паперів, звітності про фінансовий стан господарства, а також пояснень і довідок; отримувати від кредитних установ необхідні відомості, пов'язані з операціями установ, що ревізуються; вимагати від інших організацій довідки і копії документів із операцій та розрахунків з установами, що ревізуються; давати керівникам таких установ обов'язкові для них вказівки щодо усунення виявлених під час ревізій порушень фінансової дисципліни.

**26 січня 1993 року прийнято Закон України № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»**, яким визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності.



Державна контрольно-ревізійна служба діє при Міністерстві фінансів України і підпорядковується Міністерству фінансів України.

**Стаття 1 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»** визначає структуру державної контрольно-ревізійної служби, де зазначено, що державна контрольно-ревізійна служба складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах.

Структура Державної контрольно-ревізійної служби в Україні відображена на рис. 4.1 та зазначена у таблиці 4.1.

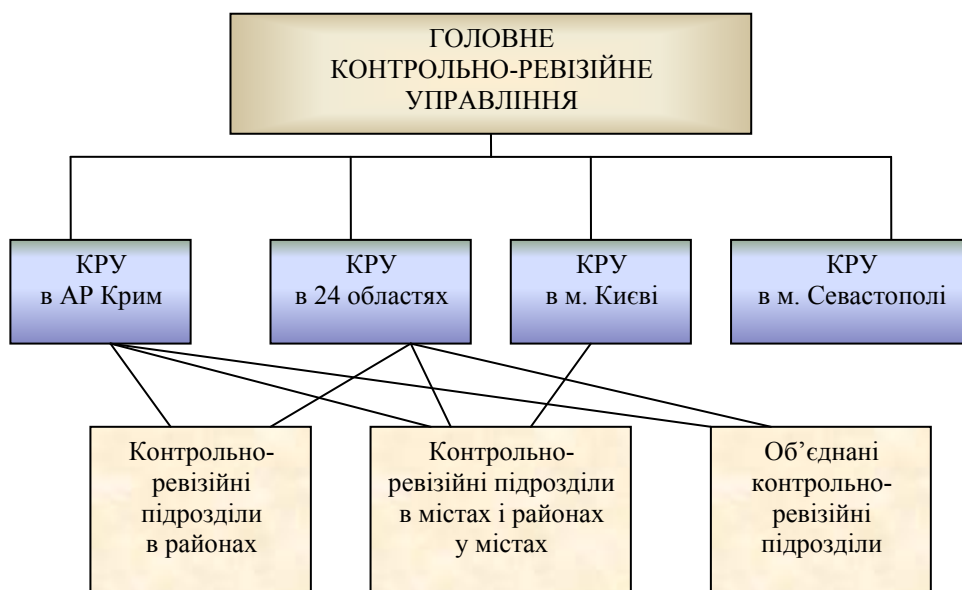


Рис. 4.1. Структура державної контрольно-ревізійної служби України

**Статтею 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»** визначено, що головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектора економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), виконання місцевих

бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Таблиця 4.1

**Кількість підрозділів Державної контрольно-ревізійної служби в Україні і чисельність працюючих станом на 01.01.2009 р.**

№ зп	Регіони	Кількість під-порядкованих територіальних підрозділів	Штатна чисельність посад
1	АР Крим	13	338
2	Вінницька область	22	281
3	Волинська область	16	191
4	Дніпропетровська область	34	652
5	Донецька область	28	739
6	Житомирська область	21	268
7	Закарпатська область	15	175
8	Запорізька область	18	314
9	Івано-Франківська область	15	215
10	Київська область	26	334
11	Кіровоградська область	20	251
12	Луганська область	26	416
13	Львівська область	22	449
14	Миколаївська область	20	250
15	Одеська область	27	334
16	Полтавська область	26	286
17	Рівненська область	16	194
18	Сумська область	19	253
19	Тернопільська область	18	187
20	Харківська область	25	526
21	Херсонська область	20	211
22	Хмельницька область	20	233
23	Черкаська область	21	274
24	Чернівецька область	10	161
25	Чернігівська область	22	262
26	м. Київ	10	408
27	м. Севастополь	-	42
Разом		530	8244,0
ГоловКРУ			424
Разом		530	8668

**9 грудня 2010 року** Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» № 1085/2010, було **утворено**

**Державну фінансову інспекцію України** шляхом реорганізації Головного контрольно-ревізійного управління України.

**23 квітня 2011 року** Указом Президента України № 499/2011 затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України (далі – Положення) та одночасно визначено таким, що втратив чинність, Указ Президента України від 28 листопада 2000 року № 1265 «Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України».

**20 липня 2011 року** постановою Кабінету Міністрів України № 765 утворено як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної фінансової інспекції шляхом перетворення територіальних органів Головного контрольно-ревізійного управління.

Таблиця 4.2

**Перетворення територіальних органів  
Головного контрольно-ревізійного управління**

<b>Найменування територіального органу ГоловКРУ, який перетворюється</b>	<b>Найменування територіального органу Держфінінспекції, який утворюється</b>
Контрольно-ревізійне управління в Автономній Республіці Крим	Державна фінансова інспекція в Автономній Республіці Крим
Контрольно-ревізійне управління у Вінницькій області	Державна фінансова інспекція у Вінницькій області
Контрольно-ревізійне управління у Волинській області	Державна фінансова інспекція у Волинській області
Контрольно-ревізійне управління в Дніпропетровській області	Державна фінансова інспекція в Дніпропетровській області
Контрольно-ревізійне управління в Донецькій області	Державна фінансова інспекція в Донецькій області
Контрольно-ревізійне управління в Житомирській області	Державна фінансова інспекція в Житомирській області
Контрольно-ревізійне управління в Закарпатській області	Державна фінансова інспекція в Закарпатській області
Контрольно-ревізійне управління в Запорізькій області	Державна фінансова інспекція в Запорізькій області
Контрольно-ревізійне управління в Івано-Франківській області	Державна фінансова інспекція в Івано-Франківській області
Контрольно-ревізійне управління в Київській області	Державна фінансова інспекція в Київській області
Контрольно-ревізійне управління в Кіровоградській області	Державна фінансова інспекція в Кіровоградській області
Контрольно-ревізійне управління в Луганській області	Державна фінансова інспекція в Луганській області
Контрольно-ревізійне управління у Львівській області	Державна фінансова інспекція у Львівській області

Контрольно-ревізійне управління в Миколаївській області	Державна фінансова інспекція в Миколаївській області
Контрольно-ревізійне управління в Одеській області	Державна фінансова інспекція в Одеській області
Контрольно-ревізійне управління в Полтавській області	Державна фінансова інспекція в Полтавській області
Контрольно-ревізійне управління в Рівненській області	Державна фінансова інспекція в Рівненській області
Контрольно-ревізійне управління в Сумській області	Державна фінансова інспекція в Сумській області
Контрольно-ревізійне управління в Тернопільській області	Державна фінансова інспекція в Тернопільській області
Контрольно-ревізійне управління в Харківській області	Державна фінансова інспекція в Харківській області
Контрольно-ревізійне управління в Херсонській області	Державна фінансова інспекція в Херсонській області
Контрольно-ревізійне управління в Хмельницькій області	Державна фінансова інспекція в Хмельницькій області
Контрольно-ревізійне управління в Черкаській області	Державна фінансова інспекція в Черкаській області
Контрольно-ревізійне управління в Чернівецькій області	Державна фінансова інспекція в Чернівецькій області
Контрольно-ревізійне управління в Чернігівській області	Державна фінансова інспекція в Чернігівській області
Контрольно-ревізійне управління в м. Києві	Державна фінансова інспекція в м. Києві
Контрольно-ревізійне управління в м. Севастополі	Державна фінансова інспекція в м. Севастополі

**3 жовтня 2011 року** наказом Міністерства фінансів України № 1236 від 03.10.2011 року затверджено положення про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи.

**16 жовтня 2012 року** Законом України № 5463-VI від 16.10.2012 було внесено певні зміни до Закону України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», зокрема – змінено назву на «Закон України Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», а також визначено, що здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі – орган державного фінансового контролю).

Необхідно зауважити, що під час вивчення цього розділу (та в деяких інших розділах) можливе виникнення плутанини стосовно застосування назви цього суб'єкта контролю. У різноманітних, але чинних нормативно-

правових актах щодо застосування його компетенції та повноважень може зустрічатися як сучасна назва – Орган державного фінансового контролю або Держфінінспекція України, так і попередня – Державна контрольно-ревізійна служба України (далі – ДКРС) та Головне Контрольно-ревізійне управління (далі – ГоловКРУ). Тому у подальшому, буде використовуватися виключно та назва цього органу контролю, яка вказана у оригінальному документі.

## **4.2. МЕХАНІЗМ СКЛАДАННЯ І ЗАТВЕРДЖЕННЯ ПЛАНІВ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЇ**

Загальне планування та організація органами державної контрольно-ревізійної служби контрольно-ревізійної роботи та взаємодії з іншими контрольними органами держави регламентується наступними нормативно-правовими актами:

Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 р. № 955;

Докладніше розглянемо Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, який було розроблено з метою впорядкування проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування в міністерствах, інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у підконтрольних установах.

Порядком установлюється механізм складання і затвердження планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів.

Заходи з проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування здійснюються відповідно до:

- 1) плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів, який складається на календарний рік;
- 2) планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів, які складаються на кожний квартал.

Держфінінспекція готує і за погодженням з Мінфіном подає до 1 грудня поточного року Кабінетові Міністрів України проект плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів, що містить перелік тем: інспектування певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ; державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно; перевірка державних закупівель; контроль за станом контрольно-ревізійної роботи у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі – контрольні заходи); також відстежується рік

проведення попередніх контрольних заходів за кожною запланованою темою та терміни інформування Кабінету Міністрів України і Мінфіну.

До проекту Плану додається пояснювальна записка, в якій обґрунтовуються включені до нього питання.

План затверджується до 20 грудня поточного року.

Плани контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів розробляються на підставі плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів. Зазначені плани включають питання, вирішення яких належить до компетенції Держфінінспекції та її територіальних органів.

Строки підготовки та порядок затвердження планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів визначаються Держфінінспекцією.

Внесення змін до планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів проводиться у порядку їх затвердження.

Основними підставами для включення заходів із проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування до планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів є:

а) закони, акти та доручення Президента України, Кабінету Міністрів України, накази Мінфіну, які не потребують термінового виконання без включення до планів;

б) звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення ревізій та перевірок, які можливо виконати у плановому порядку;

в) пропозиції Рахункової палати, Мінфіну, Мінекономрозвитку, ДПС, Держмитслужби, Казначейства, прийняті Держфінінспекцією до виконання;

г) ініціатива, виявлена Держфінінспекцією та її територіальними органами з урахуванням таких критеріїв, як:

– економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково включаються до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

– значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів;

– публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном;

– ймовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього фінансового контролю, правової неврегульованості економічної діяльності;

– періодичність проведення ревізій та перевірок у бюджетних установах відповідно до закону;

г) ініціатива, виявлена підконтрольними установами та їх органами управління, прийнята Держфінінспекцією до виконання.

### 4.3. МЕТОДИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОЮ ФІНАНСОВОЮ ІНСПЕКЦІЄЮ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ як у редакції, що діяла до 16.10.2012 року, так і в чинній редакції, визначено, що державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення **державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування** [48; 86].

**Державний фінансовий аудит** є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

**Перевірка державних закупівель** полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті. Контроль за дотриманням законодавства щодо закупівель здійснюється як у порядку проведення перевірки державних закупівель, так і під час державного фінансового аудиту та інспектування.

**Інспектування** здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

Надалі розглянемо докладніше здійснення органами Державної фінансової інспекції державного фінансового контролю на прикладі окремих контрольних методів на підставі відповідних нормативно-правових актів.

#### 4.3.1. Здійснення органами Держфінінспекції різновидів аудиту

**Державний фінансовий аудит** полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Кабінетом Міністрів України розроблено та впроваджено різновиди державного фінансового аудиту, такі як:

- державний фінансовий аудит;
- фінансово-господарський аудит;
- аудит ефективності;

– операційний аудит (здійснювався з 20 травня 2009 року по 19 грудня 2012 року, скасовано як різновид державного фінансового аудиту Постановою Кабінету міністрів України від 19.12.2012 р. № 1182 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій»).

В подальшому вивченні питання щодо здійснення державного фінансового аудиту доцільно ознайомитися і з операційним аудитом, незважаючи на втрату чинності наприкінці 2012 року. Причинами для цього є:

- по-перше, потреба у знанні про додатковий різновид державного фінансового аудиту;
- по-друге, операційний аудит є наочним прикладом ефективності організації та здійснення контрольних заходів у попередній формі контролю.

#### **4.3.1.1. Державний фінансовий аудит**

Здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту відбувається на підставі чинних нормативно-правових актів за такими напрямками:

- Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
- Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання.

##### **4.3.1.1.1. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів**

Механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету регламентується наступними законодавчими актами:

– Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12 травня 2007 р. № 698 (далі – Порядок № 698) [67];

– Наказом Головки КРУ України «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 13 березня 2007 року № 50 (далі – Методика №50).

Докладніше розглянемо вимоги щодо планування, організації та проведення фінансового аудиту згідно з Порядком № 698 та Методикою № 50.

По-перше, Порядком № 698 визначається механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання



комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними завданнями аудиту є:

- проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;
- встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, зокрема щодо можливості збільшення доходів місцевого бюджету.

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу, що складається і затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Повідомлення про проведення аудиту надсилається не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку його проведення відповідній місцевій держадміністрації та/або органу місцевого самоврядування.

Для проведення аудиту контролюючий орган збирає від об'єкта контролю – органу державної влади та/або органу місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації – відомості про фактори, що впливають на формування, і дані про виконання дохідної та видаткової частини бюджету шляхом надіслання запиту або безпосередньо за місцезнаходженням об'єкта.

Для збирання даних за місцезнаходженням об'єкта контролю посадовій особі контролюючого органу видається направлення встановленого зразка, підписане керівником такого органу та скріплене печаткою, яке зазначена посадова особа зобов'язана пред'явити керівникові об'єкта контролю.

На основі зібраних даних встановлюються причини невиконання планованих показників доходів та/або видатків місцевого бюджету, що негативно впливає на ефективне використання комунальних коштів, майна та інших активів, а також можливість збільшення доходів місцевого бюджету.

За результатами проведеного аналізу розробляються пропозиції щодо удосконалення формування і виконання місцевого бюджету, управління комунальними коштами, майном та іншими активами.

За результатами аудиту складається звіт.

Проект аудиторського звіту разом із протоколом узгодження надсилається в установленому порядку відповідній місцевій держадміністрації та/або органу місцевого самоврядування для ознайомлення і протягом трьох робочих днів після його надходження повертається контролюючому органу із зауваженнями і пропозиціями.

Після опрацювання зауважень і пропозицій контролюючий орган надсилає аудиторський звіт разом з протоколом узгодження відповідній місцевій держадміністрації та/або органу місцевого самоврядування для підписання протоколу узгодження.

У разі невиконання зазначених вимог контролюючий орган має право здійснити у встановленому порядку заходи щодо реалізації пропозицій аудиту.

Аудиторський звіт подається у встановленому порядку Мінфіну.

Відповідний орган державної влади та/або орган місцевого самоврядування інформує шокварталу до 10 числа місяця наступного періоду контролюючий орган про стан реалізації пропозицій.

Контролюючий орган проводить моніторинг реалізації пропозицій [67].

По-друге, Методику № 50 розроблено з метою реалізації 13 Бюджетного кодексу України щодо здійснення контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів та статті 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» щодо здійснення державного фінансового аудиту.

Відповідно до статті 5 Бюджетного кодексу місцевими бюджетами визначаються бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування (бюджети територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань).

Методичні рекомендації розроблено з урахуванням того, що аудит виконання бюджету проводиться стосовно окремого бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці.

Водночас аудит виконання бюджету може проводитись стосовно зведеного бюджету областей, АР Крим, міст Києва та Севастополя, зведених бюджетів міст та районів.

При цьому період аудиту має бути обраний таким чином, щоб дозволяти оцінити показники місцевого бюджету у динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або тривалий). Враховуючи наведене, період аудиту виконання бюджету доцільно обирати не меншим ніж 2 роки. Водночас для порівняння окремих показників бюджету у динаміці може використовуватись і більший період.

*Основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів є:*

- надання оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;
- встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету.

*Організація проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів складається з таких етапів:*

- Аудит виконання бюджету проводиться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, які складаються та затверджуються відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955;
- Відбір місцевих бюджетів, щодо яких має проводитись державний фінансовий аудит, здійснюється відповідно до критеріїв Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом ГоловКРУ України від 26.10.2005

№ 319. Аудит виконання бюджету, як правило, розпочинається одночасно з ревізією поточного рахунку обраного для дослідження місцевого бюджету.

– Аудит виконання бюджету може проводитись за участі фахівців Мінфіну, органів державної податкової служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю. За необхідності посилення координації дій фахівців органів, що братимуть участь в аудиті, за дорученням голови обласної (міської, районної) державної адміністрації можуть створюватися робочі групи з представників різних органів державного фінансового контролю для проведення аудиту.

– Перед початком аудиту виконання бюджету, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дати його проведення, відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення про його проведення. Посадова особа органу ДКРС зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на проведення аудиту виконання бюджету.

– Здійснюючи аудит виконання бюджету, аудитори обирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні забезпечувати отримання достатніх, дійсних та необхідних доказів, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, в тому числі державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансуються з досліджуваного бюджету;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян із метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб.

– У процесі аудиту виконання бюджету здійснюється збирання даних від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Процес збирання у органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій відповідних даних здійснюється шляхом направлення запитів на їх адресу, а в учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження. Для збирання даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі органу ДКРС видається направлення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу ДКРС та скріплене печаткою цього органу.

*Проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів складається з таких основних етапів:*

- попередній аудит;
- проведення аудиту;
- реалізація результатів аудиту.

*Розглянемо докладніше перший етап – попередній аудит, який включає в себе такі дії:*

- збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет;
- оцінку виконання бюджету;
- визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету, забезпеченні ефективного використання коштів бюджету та складання програми аудиту, до якої входять:

- основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);

- загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні за роки досліджуваного періоду);

- основні джерела доходів досліджуваного бюджету;

- структура головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджету, наявна мережу бюджетних установ, розподіл видатків бюджету між ними.

*Мета збору фонові інформації – забезпечити формування загального уявлення щодо досліджуваного бюджету.*

Джерелами фонові інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного і культурного розвитку територій та звіти про їх виконання, статистична звітність, дані органів ДКРС щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали засобів масової інформації тощо.

*Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету* надається на підставі порівняння фактично виконаних та запланованих обсягів доходів та видатків бюджету.

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами, як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій із капіталом та трансферти, щодо їх питомої ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання у досліджений період.

Аналіз виконання видатків бюджету слід проводити окремо за загальним та спеціальним фондами, при цьому доцільно провести порівняння затверджених обсягів видатків із потребою у бюджетних коштах.

*На підставі фонові інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту, тобто основне питання, яке буде досліджуватись. Це можуть бути такі питання:*

- Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?

– Чому не виконано заплановані завдання за доходною частиною бюджету?

– Чому під час виконання запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки?

*На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (залежно від джерел доходів, напрямів використання бюджетних коштів, державного та комунального майна тощо), на підставі чого формулюються можливі (вірогідні) причини прорахунків у формуванні ресурсної бази самоврядної території та/або її неефективного використання, тобто гіпотези аудиту.*

Загалом під гіпотезами аудиту розуміються можливі причини існування визначеної проблеми, які доводяться під час аудиту. Гіпотези можуть стосуватись:

- загальних проблем бюджетного процесу;
- прорахунків у формуванні ресурсної бази;
- незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;
- вузьких місць у системі внутрішнього контролю.

*За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій наводяться:*

- фонові інформація;
- оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету;
- проблема аудиту;
- гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження.

Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту виконання бюджету, та надання детальної інструкції з роботи.

Для програми аудиту доцільним є складання таблиць, анкет тощо для спрощення процесу збору та узагальнення інформації.

Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДКРС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення.

У разі непогодження керівником органу місцевого самоврядування (місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради) розробленої програми аудиту, під час аудиту виконання бюджету досліджуються питання, визначені програмою, яку затвердив керівник органу ДКРС, що проводить аудит.

При залученні до проведення аудиту виконання бюджету фахівців інших державних органів, підприємств, установ та організацій у програмі аудиту доцільно визначати питання, що будуть ними досліджуватись. При цьому програма має бути узгоджена з керівниками державних органів,

підприємств, установ та організацій, фахівці яких беруть участь у проведенні аудиту.

*Розглянемо докладніше другий етап – проведення аудиту, який включає в себе такі дії:*

- збір даних, їх узагальнення та аналіз із метою доказу визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;
- підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;
- підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

*Для отримання необхідних для доказу гіпотез даних доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій. Наприклад, доцільно отримати дані органів державної податкової служби щодо податкової заборгованості за досліджуваним бюджетом (дані про джереланадходжень та найбільших неплатників), кількості зареєстрованих договорів оренди землі, водоймищ (для порівняння з даними органів по земельних ресурсах), ставок місцевих податків та зборів, наданих пільг за сплатою податків та зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.*

*Під час дослідження проблем у виконанні доходної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:*

- дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної податкової адміністрації (загалом, види надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету;
- визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень (такими причинами можуть бути: необґрунтоване завищення показників, непроведення перегляду затверджених показників, зміни у законодавстві тощо);
- з'ясувати, чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав. Прикладом неправильного планування доходів може бути планування надходжень від адміністративних штрафів за відсутності адміністративної комісії. Необхідно обрахувати обсяг завищення доходів бюджету з цієї причини, дослідити, чи фактично надходили до бюджету кошти за статтями доходів, що належать іншим бюджетам;
- оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання за сплатою податків, зборів тощо, на виконання доходної частини бюджету. Необхідно дослідити, чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються під час надання таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання (див. Основні положення податкової політики в Україні, схвалені Постановою Верховної Ради України від 04.12.1996 № 561/96-ВР). Дослідити наявність фактів списання за рішеннями органу місцевого самоврядування недоїмок за податками та

зборамив частині, що належить цьому бюджету, вплив цих рішень на стан доходів бюджету;

- визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;

- провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю та органів землевпорядкування щодо укладених договорів оренди землі для надання висновку про повноту охоплення контролем орендарів земельних ресурсів. При виявленні розбіжностей визначити їх причини та проаналізувати вплив цього на виконання доходної частини бюджету. За матеріалами раніше проведених контрольних заходів визначити втрати бюджетів через порушення у встановленні розміру орендної плати, використання земельних ділянок не за цільовим призначенням тощо. Аналогічно можливо провести аналіз використання водних ресурсів;

- проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад під час здійснення відчуження;

- дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків із оплати його використання, в тому числі своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність встановлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння доходних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів тощо;

- проаналізувати відповідність та періодичність змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання, обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини. За результатами проведених раніше ревізій з питань надання платних послуг визначити за фактами надання послуг за заниженими цінами (безкоштовно), обрахувати втрати бюджетних коштів;

- проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків та зборів, відповідність ставок діючих податків та зборів максимально визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;

- дослідити методику розробки, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб (довідково: відповідно до п. 2 Указу Президента України від 03.07.98 № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб – установлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць);

– визначити інші фактори, що впливають на формування доходної частини місцевого бюджету.

*Під час дослідження проблем у виконанні видаткової частини місцевого бюджету та доказ причин їх існування доцільно:*

– провести аналіз формування показників місцевого бюджету, у т. ч. за бюджетними галузями та за кодами економічної класифікації видатків бюджету на заходи, що не передбачені розрахунковими показниками Мінфіну, на предмет відповідності виділених асигнувань потребам;

– проаналізувати обґрунтованість висновків під час внесення змін до бюджету, як цього вимагає законодавство;

– проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду. На прикладі конкретних головних розпорядників бюджетних коштів доцільно провести аналіз критеріїв розподілу та забезпеченості різних установ в межах галузі бюджетними ресурсами, пропорційності розподілу коштів між установами;

– визначити, чи існували можливості спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування;

– визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання у наступному бюджетному році;

– проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, в тому числі і небюджетної, в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

– проаналізувати потребу та стан надходження дотацій і субвенцій із Державного бюджету, надання та погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стан взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

– здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень по захищених статтях видатків місцевого бюджету;

– у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись із бюджетів інших рівнів, інших джерел;

– проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;

– за результатами попередніх ревізій обрахувати обсяг коштів, спрямований бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість. Визначитись щодо можливостей закупівлі товарів, робіт та послуг за менший обсяг ресурсів. Узагальнити факти спрямування бюджетних коштів на «довгобуди», на заходи, результати яких не можуть бути використані через прорахунки у плануванні, технологічні особливості тощо;



- розглянути питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг;
- дослідити інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

*Після дослідження доходної та видаткової частини бюджету необхідно оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету.* Зокрема, доцільно отримати дані від органів державної податкової служби щодо обсягів донарахувань до місцевого бюджету, органів Державного казначейства щодо кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та причин цього. За результатами проведених органами ДКРС контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) та неефективного використання бюджетних коштів (окрім порушень, що наводяться під час аналізу доходної та видаткової частини), провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень.

Наведене має дати змогу визначити слабкі ланки в організації внутрішнього контролю.

*На всіх етапах проведення аудиту виконання бюджету бажаним є проведення нарад, обговорень, обмінів думками тощо з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних точок зору на існуючі проблеми досліджуваного бюджету.*

*Результати аудиту виконання бюджету відображаються в аудиторському звіті.*

Аудиторський звіт має містити розділи щодо:

- загальної характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту;
- наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його доходної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів та майна з наведенням обсягу резервів;
- пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету.

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою незагромадження текстової частини аудиторського звіту посилення на джерела інформації в тексті доцільно позначати цифрами, що відпо-

відають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

За результатами проведення аудитів виконання окремих (індивідуальних) бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

*Розглянемо докладніше третій етап – реалізація результатів аудиту, який включає в себе такі дії:*

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені протоколом.

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватись разом з матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету.

Аудиторський звіт виконання бюджету може виноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації та/або сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області – і Мінфіну.

Орган ДКРС здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит виконання бюджету.

#### ***4.3.1.1.2. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання***

Механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту регламентується наступним законодавством:

– Постановою Кабінету Міністрів України «Про питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту» від 25 березня 2006 р. № 361 (далі – Постанова № 361) [87];

– Наказом Головного Контрольно-ревізійного управління України «Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 4 серп. 2008 р. № 300 (далі – Методика № 300) [56].

**Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання** – полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

В першу чергу, дослідимо здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання згідно з Постановою № 361.

Вимоги Постанови № 361 не поширюється на бюджетні установи.

Під час аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- збереження активів;
- досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Аудит казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, проводиться щороку.

Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадова особа Держфінінспекції, її територіального органу зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта господарювання направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

Аудит діяльності юридичних осіб, що входять до асоціації (корпорації, консорціуму, концерну, іншого об'єднання), проводиться, як правило, одночасно.

Процес аудиту складається з чотирьох етапів.

**На першому етапі** – планування аудиту з метою збору інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення суб'єктом господарювання визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання. Вивчаються та аналізуються:

- нормативно-правові акти, установчі, розпорядчі та інші документи суб'єкта господарювання;
- розпорядчі документи органу управління суб'єкта господарювання;
- фінансова і статистична звітність суб'єкта господарювання та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності;
- матеріали попередніх контрольних заходів.

Інформацію можна одержувати як на письмовий запит посадової особи Держфінінспекції, її територіального органу, так і від суб'єкта господарювання за місцем його знаходження.

Своєчасне і в повному обсязі подання інформації на запит Держфінінспекції, її територіального органу забезпечується керівником суб'єкта господарювання або особою, що виконує його обов'язки.

За результатами опрацювання інформації складається план аудиту, який затверджує керівник Держфінінспекції, її територіального органу.

План повинен включати:

- стислу характеристику суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;
- обґрунтування попередньо виявлених недоліків і проблем, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю;
- обсяг аудиту – напрями чи питання діяльності, які передбачається перевірити; фактори, які можуть впливати на хід аудиту та його результати;
- склад фахівців, що залучаються в процесі проведення аудиту;
- графік проведення аудиту.

**Під час другого етапу** – підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану:

- уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, та конкретизуються і аналізуються недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання;
- готується програма проведення аудиту, що затверджується керівником Держфінінспекції, її територіального органу. У програмі зазначається перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачається перевірити, методи перевірки та процедура їх застосування, а також відповідальні особи та графік проведення.

Із зазначеною програмою ознайомлюється керівник суб'єкта господарювання. У разі проведення аудиту з ініціативи суб'єкта господарювання або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

**Під час третього етапу** – перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання: підтверджується або спростовується інформація стосовно недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю.

Обрані методи перевірки та процедура їх застосування повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Під час перевірки аналізуються:

- дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів суб'єкта господарювання, пов'язаних із плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням

бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;

- фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі Держфінінспекції, її територіального органу і організація перевірки фактичної наявності та стану активів забезпечується керівником суб'єкта господарювання або особою, що виконує його обов'язки.

**Під час четвертого етапу** – звітування про результати аудиту: готуються висновки за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність за такими загальними розділами:

- зовнішній – незалежний від суб'єкта господарювання характер, зокрема стосовно достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління суб'єкта;
- внутрішній – прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб суб'єкта господарювання, передусім щодо організації системи внутрішнього контролю.

За результатами аудиту складається звіт, який повинен включати висновки стосовно дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення (далі – аудиторський звіт).

Аудиторський звіт розглядається за участю посадових осіб суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту.

Аудиторський звіт подається керівникові суб'єкта господарювання, його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінетові Міністрів України та Мінфіну.

За рішенням керівника Держфінінспекції, її територіального органу, посадові особи якого проводили аудит, аудиторський звіт може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

У разі виявлення під час аудиту фактів порушення законодавства, що містять ознаки злочину, Держфінінспекцією, її територіальними органами невідкладно інформується правоохоронний орган.

Керівник суб'єкта господарювання зобов'язаний інформувати Держфінінспекцію, її територіальний орган про стан врахування рекомендацій, що містяться в аудиторському звіті [87].

В другу чергу, дослідимо здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання згідно з Методикою № 300, яка розроблена відповідно до статей 2, 8 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та пункту 12 «Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів

господарювання», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361, та більш детально регламентує здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Дія цієї Методики № 300 не поширюється на бюджетні установи.

Аудит проводиться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи органу ДКРС, які складаються та затверджуються в установленому законодавством порядку.

Аудит казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, проводиться щороку.

Тривалість аудиту не повинна перевищувати 90 календарних днів.

Перед початком аудиту керівнику об'єкта аудиту надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадові особи органу ДКРС зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта аудиту направлення на проведення аудиту, скріплені печаткою відповідного органу ДКРС, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності). Направлення на проведення аудиту мають бути виписані на всю тривалість аудиту.

**Для цілей цієї Методики терміни вживаються у такому значенні:**

– **аудиторський звіт** - документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення державного фінансового аудиту;

– **аудиторські процедури** – порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту;

– **державний аудитор** – посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС), яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту;

– **ефективність** – досягнення найкращого результату (ефекту) при використанні визначеного обсягу матеріальних і фінансових ресурсів;

– **метод аудиту** – сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюються стан об'єктів, що підлягають аудиту. До складу таких прийомів належать:

- перевірка – перевірка кількісного та якісного стану об'єктів аудиту шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів;

- аналіз – комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо;

- письмове пояснення – полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання;

- анкетування – отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта господарювання, шляхом застосування анкет;

- звірка – полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації, яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту;

- обстеження – дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;

- тестування – полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, за якими встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності;

- експертиза – здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації;

- **об'єкт аудиту** – суб'єкт господарювання, на якому органом ДКРС проводиться державний фінансовий аудит;

- **рівень суттєвості** – ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності;

- **фактори ризику** (ризикові операції) – можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

**Мета, основні завдання та складові державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання визначені так:**

**Мета** – полягає в оцінці ефективності й законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

**Завданнями є:**

1. проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, яка полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та об'єкта аудиту;

- досягнення визначених цілей та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності й результативності;

- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- збереження активів.

2. виявлення факторів ризику, а також джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту;

3. підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому.

**Процес аудиту складається із чотирьох етапів:**

1. планування аудиту;
2. підготовка програми аудиту;
3. перевірка факторів ризику;
4. звітування про результати аудиту.

**Розглянемо докладніше кожен зі складників процесу аудиту:**

***1. Планування аудиту***

Планування аудиту – це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Інформацію можна одержувати як на письмовий запит посадової особи органу ДКРС, так і від об'єкта аудиту за місцем його знаходження, а також від органів державної влади та за результатами попередніх контрольних заходів.

Процес планування включає:

– стадію збору інформації – отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, розпорядчих документів органу управління, фінансової і статистичної звітності об'єкта аудиту та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, матеріалів попередніх контрольних заходів;

– стадію оцінки – аналіз отриманої інформації, формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність об'єкта аудиту, встановлення відхилень від норм та завдань, а також визначення факторів ризику.

За результатами опрацювання зібраної інформації керівником групи аудиторів складається план аудиту, який затверджується керівником органу ДКРС.

У плані аудиту визначається його обсяг, методи й терміни проведення, включаючи підготовку аудиторського звіту.

План аудиту повинен включати:

– вступну частину, в якій вказується мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит, та склад фахівців, яких планується залучити в процесі проведення аудиту;

– інформацію про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту:



- мету діяльності об'єкта аудиту, функції щодо виконання державних програм (за наявності);
- структуру об'єкта аудиту та чисельність працівників;
- показники виробничої та фінансової діяльності (планові, фактичні);
- попередню оцінку досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту за виробничими та фінансовими показниками;
- організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності об'єкта аудиту, що відбулися з часу попереднього аудиту, проведеного ДКРС, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на результати діяльності, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Якщо аудит об'єкта аудиту проводиться органом ДКРС вперше, цей розділ слід не включати в структуру плану аудиту;
  - фактори ризику – обґрунтовуються попередньо виявлені фактори ризику;
  - обсяг аудиту – попередньо визначаються напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу і показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури і оцінки факторів, що вплинули на їх зміну в порівнянні з попереднім звітним періодом або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту та його результати;
  - графік проведення аудиту.

У разі проведення аудиту об'єкта аудиту, що має структурні підрозділи, залучення інших органів ДКРС до аудиту цих підрозділів має передбачатися в плані аудиту цього об'єкта.

## **2. Підготовка програми аудиту**

### Підготовка програми аудиту передбачає:

- уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів;
- надання попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
- конкретизацію факторів ризику;
- визначення переліку аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту за кожним поставленим питанням (фактора ризику), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактора ризику);
- визначення рівня суттєвості факторів ризику;
- складання програми аудиту.

Розглянемо складові підготовки програми аудиту докладніше.

*Уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику.*

*Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів передбачає:*

- порівняння планових і фактичних показників;
- порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці;

– розрахунок коефіцієнтів з використанням Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 № 170, або інших методик.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів об'єкта аудиту, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, дохідності активів, доходів та витрат, в тому числі валового прибутку (збитку) та операційних витрат за економічними елементами тощо.

Процедура проведення аналізу фінансово-господарської діяльності та його обсяг (кількість таблиць, які необхідно скласти, показників для розрахунку тощо) визначаються керівником групи аудиторів, виходячи із специфіки і результатів діяльності об'єкта аудиту, періоду, за який необхідно дослідити його фінансово-господарську діяльність, та чисельності аудиторів.

Результати аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки виконання показників фінансового плану можуть бути додатками до аудиторського звіту.

*Попередня оцінка стану внутрішнього контролю* полягає у дослідженні сукупності внутрішніх правил та процедур контролю, що запроваджені керівництвом об'єкта аудиту для досягнення поставленої мети, забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування об'єкта аудиту, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження, раціонального та економного використання активів, запобігання та викриття фальсифікацій і помилок, подання достовірної фінансової звітності. З метою оцінки стану внутрішнього контролю досліджуються:

- основні принципи управління об'єктом аудиту;
- зміст контракту між керівником і органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового й економного використання усіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника; положення про відділи чи інші структурні підрозділи об'єкта аудиту, посадові інструкції відповідальних фахівців;
- наказ про облікову політику щодо забезпечення надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів об'єкта аудиту під час складання фінансової звітності, зокрема шляхом визначення принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності; забезпечення повноти й точності складання первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;
- графік документообігу, який стосується наявності затверджених положень дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів; установлення правил прийому документів на виконання, їх реєстрації і обробки; наявність контролю за дотриманням графіка документообігу;
- розпорядчі та інші документи про дотримання законодавства щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів;

дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього контролю;

- забезпечення умов для збереження коштів і матеріальних цінностей; закріплення осіб, відповідальних за здійснення внутрішнього контролю, та визначення для них кола обов'язків;

- склад, фаховий рівень та періодичність проходження підвищення кваліфікації працівниками бухгалтерської, економічної та фінансової служб;

- наявність підрозділу внутрішнього контролю, його статус, підпорядкованість, результати і якість його роботи: забезпечення постійного аналізу цільового, ефективного і економного використання усіх видів ресурсів; своєчасність і повнота здійснюваних контрольних заходів із огляду на наявні ризики та правильність документування виявлених порушень і недоліків; обґрунтованість застосування методів контролю; своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішнього контролю; повнота заходів, які вживаються для забезпечення врахування наданих пропозицій;

- кадрова політика щодо кваліфікаційних вимог до осіб, які займають відповідальні посади, та частота зміни працівників на відповідальних посадах;

- порядок підготовки внутрішньої звітності для цілей управління (управлінської звітності) тощо.

За результатами вивчення системи внутрішнього контролю необхідно дати позитивну, умовно позитивну або негативну оцінку та визначити, чи забезпечує внутрішній контроль самостійне виявлення та виправлення суб'єктом господарювання можливих ризиків.

Позитивну оцінку аудитор дає в тому випадку, якщо система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно виправляє ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені і виправлені як у частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату.

Умовно позитивну оцінку необхідно дати в тому випадку, коли система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності об'єкта аудиту.

На негативну оцінку заслуговує та система внутрішнього контролю, яка з причини недоліків її організації не попереджує (або не має змоги попереджувати) суттєві для об'єкта аудиту помилки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат.

Негативна оцінка системи внутрішнього контролю збільшує ризики можливого допущення об'єктом аудиту порушень і недоліків, тому вимагає планування більшого обсягу аудиторських процедур.

*За результатами уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та*

оцінки стану внутрішнього контролю конкретизуються та визначаються зовнішні і внутрішні фактори ризику.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати.

До зовнішніх факторів ризику можна зарахувати:

- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій;

- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності;

- загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів;

- зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення;

- штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з неможливістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту;

- форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися.

До найтипівіших внутрішніх факторів ризику можна зарахувати:

- фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, а саме:

- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;

- створення нових структурних підрозділів;

- невстановлені правила здійснення внутрішнього контролю;

- правила внутрішнього контролю свідчать про їх формальність, не враховують специфіку діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;

- зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту;

- суттєві зміни показників фінансового плану в порівнянні з попередніми роками (зокрема суттєве збільшення видатків за неадекватного збільшення доходів);

- укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед об'єктом аудиту, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;

- укладення договорів із суб'єктами господарювання, які не мають бездоганної ділової репутації, або із суб'єктами господарювання, які існують менше року чи для яких предмет договору не є основною діяльністю;

- значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;

- укладання договору, умови якого заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкта аудиту чи за якого існують сумніви щодо повноти наданих послуг (виконаних робіт), спроможності їх оплати тощо;

- фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку, такі як:

- внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту;

- відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо;

- низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку;

- застосування неліцензійних програм із ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне оновлення програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи облікової політики;

- фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом (чи ревізією), зокрема:

- виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель;

- виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;

- виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна.

*Для дослідження кожного поставленого питання (фактору ризику) визначається обсяг і метод аудиту, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається розмір вибірки.*

Визначення вибірки проводиться з метою застосування аудиторських процедур відносно менш ніж 100 % об'єктів всієї сукупності, що досліджуються, для отримання аудиторських доказів, які дозволяють скласти думку про всю цю сукупність.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);

- матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);

- дебіторська і кредиторська заборгованість (за конкретними дебіторами чи кредиторами);

- реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);

- відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);

- оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту,

правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

*Рівень суттєвості визначається з метою можливості зробити висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактора ризику на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.*

Рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці (сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи необґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) і у процентному відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Визначений у програмі аудиту рівень суттєвості для конкретного об'єкта аудиту може коригуватися під час проведення аудиту шляхом внесення змін до програми.

*На підставі плану аудиту та з урахуванням додаткової інформації, отриманої за результатами детального вивчення об'єкта аудиту, складається програма аудиту.*

В програмі аудиту зазначаються такі дані:

- мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит;
- інформація про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;
- результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
- перелік критеріїв, за якими буде визначено ефективність управління об'єктом аудиту;
- перелік факторів ризику фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, які передбачається перевірити за визначеними критеріями, методи проведення аудиту, процедури їх застосування, обсяг аудиту та вибірки, а також рівень суттєвості можливих порушень та недоліків;
- необхідність залучення до проведення аудиту інших органів ДКРС чи представників інших органів влади, установ та організацій;
- відповідальні працівники, що здійснюють аудит, та графік проведення аудиту.

Програма аудиту затверджується керівником органу ДКРС.

Вона складається у двох примірниках, один із яких надається керівнику об'єкта аудиту, про що робиться запис на другому примірнику, котрий залишається органу ДКРС.

У разі проведення аудиту за ініціативи об'єкта аудиту або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

Під час проведення аудиту його програма може бути переглянута, доповнена та уточнена. Зміни до програми вносяться за погодженням із керівником органу ДКРС, про них інформується керівник об'єкта аудиту.

У разі, якщо програмою передбачається проведення аудиту структурних підрозділів об'єкта аудиту із залученням інших регіональних органів ДКРС, за кожним структурним підрозділом відповідним регіональним органом ДКРС має бути складена окрема програма аудиту з урахуванням положень загальної програми аудиту в цілому та конкретизації факторів ризику, притаманних діяльності структурного підрозділу.

### **3. Перевірка факторів ризику**

Під час перевірки факторів ризику за обраними аудиторськими процедурами та з урахуванням обсягу вибірки проводиться перевірка визначених факторів ризику діяльності об'єкта аудиту, за результатами якої підтверджується або спростовується попередня інформація стосовно факторів ризику.

Кожне питання (фактор ризику), котре підлягає аудиту, повинно бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту, та щодо:

- відповідності господарських операцій вимогам законодавства;
- обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту;
- порівняння фактично отриманого результату з очікуванням.

У разі виявлення порушень чи відхилень від норм слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності.

Під час перевірки аналізуються:

- дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;
- фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі органу ДКРС і організація перевірки фактичної наявності та стану активів забезпечується керівником об'єкта аудиту або особою, що виконує його обов'язки.

У разі виявлення під час аудиту фактів порушень законодавства, які містять ознаки злочину, орган ДКРС невідкладно інформує про них правоохоронні органи.

### **4. Звітвання про результати аудиту**

За результатами аудиту складається аудиторський звіт, обов'язковими розділами якого є висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

Аудиторський звіт включає такі складові розділи, як:

- вступ;
- результати аудиторських процедур і висновки;
- рекомендації;
- додатки.

Розділ «Вступ» має містити інформацію про об'єкт аудиту та обґрунтування причин проведення аудиту.

До розділу «Результати аудиторських процедур і висновки» включаються висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Окрім цього, розділ має містити:

- результати дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, чинників, які негативно впливають на діяльність об'єкта аудиту. При цьому наводяться конкретні приклади недоліків і порушень;

- оцінку стану внутрішнього контролю;

- висновки за результатами аудиту з визначенням впливу порушень і недоліків на розміри платежів до бюджетів і державних фондів, фінансові результати об'єкта аудиту, розмір прибутку та величину активів;

- оцінку ефективності управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань за визначеними критеріями, за якими проведена перевірка факторів ризику.

Висновки групуються з урахуванням істотності їхнього впливу на фінансово-господарську діяльність об'єкта аудиту за такими напрямками:

- зовнішній – незалежний від об'єкта аудиту характер, зокрема щодо достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління об'єкта аудиту;

- внутрішній – прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб об'єкта аудиту, в першу чергу щодо організації внутрішнього контролю.

У розділі «Рекомендації» зазначаються пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні об'єктом аудиту. Ці пропозиції повинні ґрунтуватися на фактах та висновках аудиту. У міру можливості розділ з рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації повинні:

- ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;

- зосереджувати увагу на тому, що треба змінити;

- залишити на розсуд об'єкта аудиту способи проведення змін;

- бути достатньо детальними і реальними для впровадження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими.

Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, табличні дані, сформовані аудитором на стадії здійснення оцінки досягнутих об'єктом аудиту результатів, прикладаються як додатки до аудиторського звіту.

Під час посилання на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою незагромодження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті слід позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.



Аудиторський звіт підлягає розгляду за участю керівництва об'єкта аудиту. Строк такого розгляду не повинен перевищувати 5 робочих днів.

Аудиторський звіт передається для розгляду керівництву об'єкта аудиту одним із таких способів:

- особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
- через діловодну службу з відміткою про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника цієї служби, який здійснив реєстрацію;
- рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

За наявності зауважень і пропозицій посадових осіб об'єкта аудиту до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей, форма якого встановлена в додатку.

За результатами розгляду з керівництвом об'єкта аудиту, але не пізніше останнього дня аудиту, аудиторський звіт складається в чотирьох примірниках і підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів.

За наявності зауважень, викладених в протоколі розбіжностей, орган ДКРС, який проводив аудит, аналізує їх обґрунтування, і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після підписання цього протоколу дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу ДКРС або його заступником.

Примірники аудиторського звіту передаються керівнику об'єкта аудиту, керівництву його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України. Один примірник аудиторського звіту залишається органу ДКРС.

Керівник об'єкта аудиту зобов'язаний інформувати орган ДКРС, який проводив аудит, про стан врахування рекомендацій, що містяться у аудиторському звіті.

***По закінченні проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання, відбувається реалізація результатів аудиту, яка здійснюється так:***

1. Рішення щодо оприлюднення результатів аудиту приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит.

2. Оприлюднення органами ДКРС результатів аудиту здійснюється відповідно до законодавства. Така інформація може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

3. Аудиторський звіт може виноситись на розгляд колегії відповідного органу, уповноваженого управляти державним майном.

4. Орган ДКРС здійснює моніторинг та облік стану впровадження пропозицій, відображених в аудиторському звіті чи інформації про результати аудиту [56].

#### 4.3.1.2. Фінансово-господарський аудит

Здійснення органами державної фінансової інспекції фінансово-господарського аудиту відбувається на підставі таких нормативно-правових актів:

- Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» від 31 грудня 2004 р. № 1777 (далі – Порядок № 1777) [68];

- Методичних рекомендацій із проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджених Наказом Головкин КРУ України від 19.12.2005 № 451 та схвалених Методологічною радою Головкин КРУ (протокол від 02.12.2005 № 8) (далі – Методика №451).

Докладніше розглянемо вимоги щодо планування, організації та проведення фінансово-господарського аудиту згідно з Порядком № 1777 та Методикою № 451.

Дослідимо здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби фінансово-господарського аудиту згідно з Порядком № 1777, яким визначається механізм проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит).

**Фінансово-господарський аудит** – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

**Основним завданням фінансово-господарського аудиту** є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

##### **Організація та планування фінансово-господарського аудиту**

Під час проведення фінансово-господарського аудиту досліджуються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю, яка в себе включає:

- проведення протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі з використанням баз даних Державного казначейства;

- проведення у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності бюджетної установи ризикових операцій перевірки використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності;

- дослідження системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема якості його організації;

– підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень за результатами моніторингу її фінансової звітності та/або перевірки;

– відстеження усунення керівництвом бюджетної установи недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу її фінансової звітності та/або перевірки;

– надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та повноту врахування пропозицій, внесених у ході фінансово-господарського аудиту.

Фінансово-господарський аудит проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби за планами, які складаються та затверджуються у порядку, визначеному законодавством.

У бюджетних установах, де проводиться фінансово-господарський аудит, ревізії і перевірки за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби не плануються.

Не пізніше ніж за десять календарних днів до фінансово-господарського аудиту керівнику бюджетної установи надсилається відповідне повідомлення із зазначенням мети і відповідальних за проведення аудиту посадових осіб.

Для проведення фінансово-господарського аудиту посадовій особі органу державної контрольно-ревізійної служби видається посвідчення встановленого ГоловКРУ зразка, підписане керівником відповідного органу державної контрольно-ревізійної служби і скріплене печаткою цього органу.

Посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби зобов'язана пред'явити керівнику бюджетної установи посвідчення на право проведення фінансово-господарського аудиту і на його прохання розписатися в журналі відвідання установи та її структурних підрозділів представниками контролюючих органів.

#### ***Здійснення фінансово-господарського аудиту***

Фінансово-господарський аудит проводиться протягом бюджетного періоду в такій послідовності:

1) ознайомлення зі сферою діяльності бюджетної установи та системою бухгалтерського обліку, фінансової звітності й внутрішнього фінансового контролю; аналіз нормативно-правових актів, методичних документів, розрахунків та обґрунтувань, матеріалів, пов'язаних з проведенням попередніх контрольних заходів, публікацій у засобах масової інформації, звернень громадян, інформації суб'єктів господарювання та державних органів щодо використання бюджетною установою коштів та майна, інших активів і пасивів;

2) виявлення можливих недоліків у фінансово-господарській діяльності бюджетної установи та здійсненні внутрішнього фінансового контролю, оцінка ризиків та підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту;

3) проведення моніторингу фінансової звітності бюджетної установи та у разі потреби перевірка використання коштів та майна, інших активів і пасивів,

правильності ведення бухгалтерського обліку; аналіз місячної і квартальної фінансової звітності; оцінка результатів попереднього зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю; визначення повноти врахування керівництвом бюджетної установи пропозицій, внесених у ході моніторингу її фінансової звітності та/або перевірки.

Результати моніторингу фінансової звітності при виявленні недоліків та/або ознак порушень оформляються довідкою, а перевірка – довідкою або актом, один примірник яких передається керівництву бюджетної установи;

4) дослідження річної фінансової звітності бюджетної установи; оцінка врахування пропозицій, внесених керівництву бюджетної установи протягом звітного року за результатами моніторингу й фінансової звітності та/або перевірки, складання проекту аудиторського звіту з підготовкою висновків і пропозицій; обговорення проекту аудиторського звіту з керівництвом бюджетної установи; підписання аудиторського звіту; надання аудиторського звіту керівництву бюджетної установи;

5) інформування у разі потреби інших державних органів про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан її внутрішнього фінансового контролю.

На кожному етапі проведення фінансово-господарського аудиту посадовими особами органу державної контрольно-ревізійної служби можуть надаватися керівництву бюджетної установи пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень, які є обов'язкові до розгляду.

Посадові особи органу державної контрольно-ревізійної служби у разі звернення керівництва бюджетної установи надають роз'яснення щодо здійснення операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю.

#### ***Узагальнення, документування і реалізація результатів фінансово-господарського аудиту***

Результати фінансово-господарського аудиту відображаються у звіті, який складається у порядку та за формою, визначеними ГоловокРУ.

Три примірники аудиторського звіту передаються керівництву бюджетної установи, один із яких залишається у її справах, другий – подається разом з річним фінансовим звітом головному розпоряднику бюджетних коштів, а в разі його відсутності – територіальному фінансовому органу, третій – відповідному органу Державного казначейства.

Користувачами аудиторських звітів є розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи та органи Державного казначейства.

За ненадання інформації або надання недостовірної та неповної інформації для проведення фінансово-господарського аудиту посадові особи бюджетних установ несуть відповідальність згідно із законодавством [68].

Наступним регламентуючим документом щодо фінансово-господарського аудиту є Методика № 451, розроблена з метою реалізації статті 26 Бюджетного кодексу України відповідно до Порядку № 1777.

**Основним завданням фінансово-господарського аудиту** є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності й ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

**Об'єктами фінансово-господарського аудиту** є управлінські рішення керівництва бюджетної установи з питань її фінансово-господарської діяльності, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова і статистична звітність та внутрішньогосподарський фінансовий контроль.

**Базовим елементом фінансово-господарського аудиту** є визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності бюджетної установи і показники її фінансової звітності. Визначення і оцінка ризиків здійснюється на кожному етапі фінансово-господарського аудиту. Методика визначення та оцінки ризиків затверджується Голова КРУ.

**Дано визначення базовим термінам:**

1) *аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит)* – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності;

2) *аудиторський звіт* – документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік;

3) *бюджетна установа* – орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету;

4) *внутрішньогосподарський фінансовий контроль* – система заходів, що організовані керівником і здійснюються в бюджетній установі з метою забезпечення найбільш економної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності та спрямовуються на забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм;

5) *державний аудитор* – посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту;

6) *камеральна перевірка* – аудиторська процедура, що здійснюється без виходу в бюджетну установу з метою виявлення та попереднього аналізу відхилень між плановими та фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, наведеними у різних формах звітності;

7) *моніторинг* – аудиторська процедура, яка полягає у безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи, відкритих в органі Державного казначейства України, та показників її фінансової звітності з

метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень;

8) *обстеження* – аудиторська процедура, що здійснюється безпосередньо в бюджетній установі і полягає у дослідженні планових та бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової та статистичної звітності, інших документів, пов'язаних із фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком та внутрішньогосподарським фінансовим контролем.

#### ***Планування фінансово-господарського аудиту та етапи його проведення***

Планування фінансово-господарського аудиту здійснюється відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955, Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 2, затвердженого наказом Головки КРУ від 09.08.2002 № 168.

У бюджетних установах, у яких проводиться фінансово-господарський аудит, проведення органами державної контрольно-ревізійної служби ревізій і перевірок за їх ініціативою в тому самому бюджетному році не планується, якщо не прийнято рішення про дострокове припинення аудиту.

Для проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік за конкретною бюджетною установою наказом керівника Головки КРУ чи контрольно-ревізійного управління в Автономній Республіці Крим, області, містах Києві або Севастополі закріплюються державні аудитори. Кількість державних аудиторів на одну бюджетну установу визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників (в межах 1-3 люд.).

За одним державним аудитором залежно від обсягів фінансування, кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, та інших чинників може бути закріплено від 1 до 5 бюджетних установ.

Керівнику бюджетної установи, у якій проводитиметься фінансово-господарський аудит, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку надсилається повідомлення про відповідальних за його здійснення посадових осіб. Державний аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику бюджетної установи своє службове посвідчення та направлення встановленого зразка.

У разі недопущення державного аудитора до проведення аудиту, ненадання необхідних документів, перешкоджання у проведенні аудиту, відсутності бухгалтерського обліку, систематичного невиконання бюджетною установою обґрунтованих рекомендацій державного аудитора щодо попередження порушень або усунення наслідків виявлених порушень, керівник (заступник керівника) відповідного органу ДКРС може прийняти рішення про дострокове припинення аудиту і проведення ревізії (перевірки)

цієї бюджетної установи відповідно до законодавства. В такому випадку аудиторський звіт державним аудитором не складається.

*Вимоги до державних аудиторів:*

1. Керівниками груп державних аудиторів призначаються контрольно-ревізійні працівники, які мають досвід контрольно-ревізійної роботи на посадах не нижче старшого контролера-ревізора.

2. Керівник групи державних аудиторів (або державний аудитор, який самостійно здійснює аудит бюджетної установи) повинен мати ґрунтовні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ певного профілю, досконало володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, визначення необхідних процедур закупівлі, надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень), складання аудиторських звітів.

3. Інші державні аудитори повинні мати достатні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ певного профілю, володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень).

4. З огляду на завдання фінансово-господарського аудиту, державні аудитори повинні будувати партнерські стосунки з посадовими особами бюджетної установи, об'єктивно оцінювати результати аудиту та його окремих процедур, надавати керівництву установи коректні та вичерпні рекомендації, які базуються виключно на чинних нормативно-правових актах.

5. Державні аудитори зобов'язані дотримуватись принципу конфіденційності (не розголошувати, наприклад, інформацію про проведення бюджетною установою переговорів щодо укладання угод на постачання матеріальних цінностей, надання послуг, проведення операцій з управління майном тощо).

*Фінансово-господарський аудит проводиться за такими етапами:*

– перший етап «Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту» (лютий – квітень поточного бюджетного року);

– другий етап «Проведення поточних аудиторських процедур» (квітень – грудень поточного бюджетного року);

– третій етап «Дослідження річної фінансової звітності» (січень – березень року, наступного після звітного).

*Розглянемо перший етап – підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту.*

Завданням цього етапу є детальне ознайомлення з особливостями діяльності бюджетної установи, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішньогосподарського фінансового контролю, здійснення

оцінки ризиків та підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту.

На цьому етапі державний аудитор зобов'язаний:

- визначити фактори ризику (слабкі місця в управлінні фінансами та майном бюджетної установи, у здійсненні внутрішньогосподарського фінансового контролю);
- здійснити оцінку ризиків;
- за результатами оцінки ризиків скласти програму фінансово-господарського аудиту.

Під час виконання своїх зобов'язань щодо попереднього планування фінансово-господарського аудиту державний аудитор здійснює такі дії:

1. Більш детально вивчає діяльність бюджетної установи, що здійснюється шляхом аналізу:

- нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність бюджетних установ відповідного профілю;
- установчих документів, організаційної структури та управління бюджетної установи;
- видів діяльності бюджетної установи.

За результатами аналізу визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу. Наприклад, до факторів ризику діяльності можна віднести:

- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими встановлюються додаткові регламенти, необхідні для здійснення певних господарських операцій;
- зміни схемних посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати;
- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції у фінансово-господарській діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду чи кваліфікації;
- створення відокремлених підрозділів;
- призначення нових керівників, які не мали практичного досвіду з управління бюджетними установами відповідного профілю чи досвіду роботи в бюджетній сфері;
- зміни у видах діяльності тощо.

2. Більш детально вивчає систему бухгалтерського обліку бюджетної установи, що полягає у:

- більш глибокому вивченні нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку;
- аналізі основних фінансових показників та їх змін. Для цього проводиться камеральна перевірка фінансової звітності бюджетної установи за попередній рік (якщо аудитором не здійснювався фінансовий аудит цієї установи у попередньому році), аналізуються розрахунки та обґрунтування



до кошторису на поточний рік, зміни показників кошторису порівняно з попередніми роками;

- визначенні системних та несистемних операцій.

Після цього визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу. Наприклад, до факторів ризику бухгалтерського обліку можна зарахувати:

- зміни, внесені до нормативно-правових актів, які впливають на порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, зарахування до кодів економічної класифікації видатків;

- відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікових працівників, правил документообігу, наказів керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особам бюджетної установи, внаслідок чого працівники бухгалтерії не можуть визначити, чи має певна посадова особа повноваження на підписання конкретного документа;

- суттєві зміни показників кошторису у порівнянні з попередніми роками (зокрема збільшення асигнувань на оплату праці, на придбання товарів, робіт і послуг, яке повинно здійснюватися відповідно до законодавства про державні закупівлі; наявність асигнувань на капітальні видатки тощо);

- суттєве збільшення видатків за неадекватного збільшення обсягів робіт (послуг);

- значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;

- наявність асигнувань за кодами програмної (функціонально), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році;

- відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій.

3. Оцінює результати попередніх контрольних заходів, стану та обраних бюджетною установою шляхів усунення виявлених недоліків і порушень, що також здійснюється з метою визначення факторів ризику та оцінки їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику у цій сфері можна зарахувати такі випадки:

- попередньою ревізією виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель, однак склад тендерного комітету не змінився, не видано розпорядчого документу з метою усунення виявлених порушень;

- попередньою ревізією виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;

- попередньою ревізією виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

4. Визначає пов'язані з бюджетною установою сторони, що здійснюється шляхом вивчення договорів і операцій бюджетної установи, після чого визначаються фактори ризику та оцінюється їх можливий вплив.

Наприклад, до факторів ризику можна зарахувати:

- укладення договорів з тими самими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, цін товарів або послуг, розцінок чи тарифів;

- укладення договорів з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або для яких предмет договору не є основною діяльністю;

- укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо.

5. Оцінює стан використання бюджетною установою інформаційних технологій, що здійснюється шляхом вивчення:

- ступеня використання ІТ в бухгалтерському обліку;

- використання різних програм, їх сумісності та відповідності встановленим Державним казначейством України правилам ведення обліку;

- порядку обслуговування (поновлення, внесення змін) програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку;

- доступу до інформації, у тому числі можливості внесення несанкціонованих змін.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу. Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

- застосування бюджетною установою неліцензійних (несертифікованих) програм або програм, не пристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

- невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Державним казначейством України зміни до порядку ведення обліку;

- відсутність розмежування доступу до ділянок обліку, доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо.

6. Оцінює середовище внутрішнього контролю бюджетної установи, що полягає в:

- ознайомленні з середовищем, у якому функціонує система внутрішньогосподарського контролю;

- визначенні заходів, що вживаються керівництвом бюджетної установи для створення і надійного функціонування внутрішньогосподарського контролю (накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо);

- визначенні ступеня дотримання правил, встановлених керівництвом бюджетної установи (чи виконуються фактично накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо) для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо); встановлені правила також мають забезпечити досягнення бюджетною установою визначеної установчими документами та кошторисом (іншими плановими документами) мети.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу. Наприклад, до факторів ризику можна зарахувати такі випадки:

- керівництвом бюджетної установи не встановлено правила здійснення внутрішньогосподарського контролю – немає наказів, розпоряджень тощо;
- аналіз встановлених правил свідчить про їх формальність, неврахування ними специфіки діяльності бюджетної установи чи наявності ризиків, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки, неможливо попередити та виявити факти обману, правила не забезпечують досягнення мети;
- аудиторськими процедурами виявлено, що встановлені правила фактично не виконуються або виконуються формально тощо.

7. Визначає суттєвість ризиків.

8. Визначає засоби, які зменшують ризики.

На етапі підготовки до проведення аудиту державний аудитор має право:

- одержувати від бюджетної установи та органів Державного казначейства України фінансову та статистичну звітність, кошториси та розрахунки і обґрунтування до них, інші документи (матеріали попередніх контрольних заходів, накази, розпорядження, правила, положення, посадові інструкції, правила документообігу тощо);
- направляти пов'язаним особами запити та в установленому законодавством порядку проводити зустрічні перевірки (звірки), одержувати копії документів та пояснення щодо операцій із бюджетною установою;
- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівника та інших посадових осіб бюджетної установи;
- проводити безпосередньо в бюджетній установі опитування, анкетування, тестування, обстеження та інші аудиторські процедури для визначення ризиків, їх оцінки та складання програми аудиту.

Програма аудиту затверджується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС і повинна включати:

- конкретні ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, ризики ІТ тощо;
- перелік суб'єктів господарювання (пов'язаних осіб), від яких доцільно отримати інформацію шляхом направлення запитів, проведення у них зустрічних перевірок (звірок) у встановленому законодавством порядку;
- конкретна мета аудиторської процедури чи її елементу (наприклад, під час вивчення системи бухгалтерського обліку досліджується облік основних засобів, однією конкретною метою цього дослідження є здійснення оцінки правильності визначення вартості основних засобів під час їх придбання, проведенні індексації їх вартості, тобто оцінка правильності визначення вартості основних засобів);
- обсяг аудиторських процедур за кожним фактором ризику;
- назву робочого документа, який складатиметься після виконання аудиторської процедури чи окремого її елемента;

- виконавця (конкретного державного аудитора);
- дату виконання аудиторських процедур, у тому числі обстежень в бюджетній установі;

- дату перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора.

Обов'язковим є вихід державного аудитора в бюджетну установу з метою обстеження її фінансово-господарських операцій протягом місяця після дати складання нею фінансової звітності за кожний квартал та для дослідження річної фінансової звітності.

При цьому дати виконання аудиторських процедур мають бути максимально пов'язані з фактичним проведенням операцій та складанням фінансової звітності. Наприклад, дослідження правильності та обґрунтованості визначення асигнувань на поточний рік доцільно проводити не пізніше квітня, обстеження законності використання коштів на капітальні видатки – в тому періоді, в якому здійснюються видатки та проводяться роботи, обстеження правильності перерахунку заробітної плати (у разі змін посадових окладів) – у наступному місяці після першого нарахування заробітної плати у нових розмірах тощо.

За необхідності до програми аудиту можуть вноситися зміни в порядку, встановленому для затвердження програми.

*Розглянемо другий етап – проведення поточних аудиторських процедур під час фінансово-господарського аудиту.*

Завданням другого етапу є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та періодичній фінансовій звітності, а у разі виявлення недоліків чи порушень – надання керівництву бюджетної установи рекомендацій щодо їх усунення та моніторинг стану їх врахування.

На етапі «Проведення поточних аудиторських процедур» державний аудитор зобов'язаний:

1. За затвердженою програмою аудиту здійснювати поточні аудиторські процедури (моніторинг, камеральні перевірки, обстеження тощо) стосовно ризикових сфер, операцій, ділянок обліку та внутрішньогосподарського контролю. Наприклад, поточними аудиторськими процедурами підтверджується (не підтверджується або спростовується) законність і достовірність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності таких господарських операцій:

- дотримання законодавства у сфері державних закупівель;
- достовірність та реальність дебіторської і кредиторської заборгованості, стан розрахункової дисципліни;
- правильність нарахування і виплати заробітної плати (зокрема під час змін схем посадових окладів, дотримання вимог законодавства під час установа надбавок і доплат тощо);
- правильність здійснення капітальних видатків, відповідність фактичних обсягів робіт їх документальному підтвердженню, правильність застосування розцінок;
- достовірність даних про обсяги і вартість наданих послуг тощо;

2. У разі виявлення не таких, як у попередньому етапі, факторів ризику або у разі встановлення обстеженням, що фактори, попередньо визначені як ризикові, фактично такими не є, – уточнювати програму аудиту;

3. При виявленні під час поточних аудиторських процедур недоліків, ознак порушень чи порушень – скласти довідку та надати її примірник керівництву бюджетної установи;

4. Готувати відповідь (висновки) на письмові зауваження (заперечення) керівництва бюджетної установи до довідки, складеної за результатами аудиторської процедури;

5. Готувати керівництву бюджетної установи (на його письмове звернення) роз'яснення з питань проведення фінансово-господарських операцій, бухгалтерського обліку, фінансової звітності та організації внутрішньогосподарського фінансового контролю;

6. Передавати довідки, складені за результатами аудиторських процедур, якими виявлено порушення з ознаками зловживань, керівникам органів ДКРС для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації;

7. Відстежувати стан врахування керівництвом бюджетної установи письмових рекомендацій державного аудитора;

8. Вести облік роботи державного аудитора в спеціальному журналі.

На етапі «Проведення поточних аудиторських процедур» державний аудитор має право:

1. Одержувати від бюджетної установи документи для камеральної перевірки.

2. Проводити безпосередньо в бюджетній установі аудиторські процедури під час яких перевіряти документи, ініціювати проведення фактичних контрольних процедур (контрольних обмірів, інвентаризацій, звірок з дебіторами і кредиторами тощо), здійснювати опитування, анкетування тощо.

3. Одержувати в письмовій чи усній формі пояснення від керівника та інших посадових осіб стосовно конкретних рішень, операцій або документів.

4. Відстежувати усунення (виправлення) керівництвом бюджетної установи виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень.

Поточні аудиторські процедури складаються з таких прийомів та заходів, як:

1. Направлення державним аудитором пов'язаним особам відповідних запитів та ініціювання проведення у них зустрічної перевірки (звірки) з метою з'ясування законності фінансово-господарських операцій, достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності бюджетної установи даних про стан взаєморозрахунків з іншими суб'єктами господарювання;

2. Моніторинг операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, та фінансової звітності бюджетної установи з метою:

– виявлення якомога раніше ознак, що можуть свідчити про відхилення від установлених законодавством принципів використання бюджетних

коштів, державного і комунального майна, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

– звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на ці ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним витратам та втратам фінансових ресурсів, коригування управлінських рішень.

Моніторинг проводиться без виходу в бюджетну установу за допомогою відстеження операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, аналізу періодичної (місячної, квартальної) фінансової звітності бюджетної установи. За необхідності може досліджуватися періодична статистична звітність.

3. Здійснення камеральної перевірки фінансової звітності з метою:

– виявлення шляхом суцільної перевірки фінансової звітності фактів неузгодженості між показниками, наведеними у різних формах звітності або в тих самих формах звітності за різні періоди бюджетного року;

– аналізу виявлених відхилень у звітності та встановлення можливих причин їх утворення;

– звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на ці порушення і відхилення з метою оперативного усунення недоліків і порушень та забезпечення достовірності фінансової звітності;

– визначення питань для обстеження під час виходу в бюджетну установу.

Камеральна перевірка фінансової звітності здійснюється без виходу в бюджетну установу.

Під час проведенні камеральної перевірки періодичної фінансової звітності необхідно дати відповідь на такі основні питання:

1) чи відповідають звітні показники запланованим;

2) у випадку виявлення розбіжностей встановити, чи є вони об'єктивними;

3) чи узгоджуються між собою показники, наведені у різних формах звітності;

4) які операції (процеси, системи) необхідно обстежити під час виходу в бюджетну установу.

4. Проведення перевірки ув'язки між залишками коштів, обсягами отриманого фінансування та касовими видатками із застосуванням такої формули:

$$ЗК_1 + ОФ - ЗК_2 = КВ$$

де:

ЗК<sub>1</sub> – залишок коштів на початок року;

ОФ – отримане фінансування за звітний період;

ЗК<sub>2</sub> – залишок коштів на кінець звітного періоду;

КВ – касові видатки за звітний період.

5. Проведення перевірки узгодженості між дебіторською та кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими видатками з застосуванням такої формули:

$$ДЗ_2 - КЗ_2 + ФВ - ДЗ_1 + КЗ_1 - ЗЗ_1 + ЗЗ_2 = КВ$$

де:

- ДЗ<sub>2</sub> – дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду;
- КЗ<sub>2</sub> – кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду;
- ФВ – фактичні видатки за звітний період;
- ДЗ<sub>1</sub> – дебіторська заборгованість на початок року;
- КЗ<sub>1</sub> – кредиторська заборгованість на початок року;
- ЗЗ<sub>1</sub> – залишок запасів на початок року;
- ЗЗ<sub>2</sub> – залишок запасів на кінець звітного періоду;
- КВ – касові видатки за звітний період.

6. Здійснення аналізу відхилень між фінансовими показниками з метою виявлення та взяття до уваги:

– встановлене за результатами аналізу перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може свідчити про:

- нежиття керівництвом установи необхідних заходів щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань понад асигнування, що є бюджетним правопорушенням та призводить до утворення небюджетної заборгованості;
- затвердження кошторису в сумах, що не забезпечують реальної потреби установи у відповідних коштах, наприклад, на підвищення мінімального розміру заробітної плати або у зв'язку з підвищенням цін, тарифів тощо;
- використання (списання на фактичні видатки) наявних на початок року запасів;
- отримання (списання на фактичні видатки) робіт (послуг, товарів), які на початок року перебували у складі дебіторської заборгованості.

В кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясовувати причини і фактори, що вплинули на них;

– якщо за результатами аналізу фактичні видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:

- економне та раціональне використання бюджетних коштів;
- планування зайвих асигнувань, наприклад, через неврахування наявних на початок року залишків запасів, дебіторської заборгованості (часто – на оплату комунальних послуг);
- невиконання плану щодо розвитку чи функціонування мережі, штатів та контингенту, непроведення потрібних видатків, що негативно впливає на діяльність установи;
- утворення дебіторської заборгованості, накопичення запасів;
- несвоєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із фактичними видатками (виконаних робіт, спожитих послуг, використаних запасів), або недоліки у здійсненні контролю за виконанням постачальниками (виконавцями) зобов'язань, взятих ними за укладеними з бюджетною установою договорами.

У разі, якщо бюджетна установа суттєво знизила обсяг послуг, доцільно проаналізувати зміни у розрахунках та обґрунтованість проведених видатків;

– встановлене за результатами аналізу перевищення фактичних видатків над касовими може свідчити про:

- погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалась на початок року;
- утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду;
- списання запасів, які були придбані раніше;
- неповне фінансування установи у порівнянні з затвердженими асигнуваннями;

– якщо за результатами аналізу фактичні видатки менші за касові, це може свідчити про:

- погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалась на початок року;
- збільшення запасів;
- утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

В останньому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності і законності таких авансових платежів: коли і кому перераховано кошти, чи немає серед одержувачів коштів фіктивних чи бездіяльних структур, чи дотримується установою обмеження попередньої оплати термінами, встановленими вимогами чинного законодавства.

– встановлене за результатами аналізу перевищення касових видатків над затвердженими асигнуваннями, як правило, свідчить про бюджетне правопорушення, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів, фінансування установи з невідповідного бюджету або з двох бюджетів.

Необхідно з'ясувати, за рахунок яких кодів економічної класифікації проведено «додаткові» видатки, як це вплинуло на діяльність установи, встановити причини допущених перевитрат. Слід звернутися до відповідного органу Державного казначейства із запитом про підстави для таких операцій та запитати вичерпні пояснення посадових осіб бюджетної установи.

Необхідно пересвідчитися, що здійснені видатки пов'язані з діяльністю установи, встановленою її установчими документами;

– якщо за результатами аналізу касові видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:

- завищення асигнувань;
- неповне фінансування установи.

7. *Проведення обстеження за кожним встановленим у бюджетній установі фактором ризику* з метою:

– оцінки законності ризикових операцій, правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлення фактів її недостовірності, відхилень від встановлених законодавством норм під час використанні коштів і майна;



- встановлення причин допущення фінансових порушень;
- оцінки стану внутрішньогосподарського контролю;
- підготовки рекомендацій щодо виправлення недоліків, усунення фінансових порушень та їх наслідків.

Під час проведення обстеження слід проаналізувати за кожним фактором ризику відповідно до програми аудиту:

- рівень організації документообігу та якість документації;
- законність ризикових операцій та правильність їх документального оформлення;
- повноту і своєчасність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності ризикових операцій;
- правильність застосування рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерських проведення, відповідність даних реєстрів бухгалтерського обліку даним первинних документів за відібраними ризиковими операціями;
- реальність дебіторської та кредиторської заборгованостей, дотримання встановлених термінів для попередньої оплати за відібраними ризиковими операціями;
- проведення інвентаризації ризикових статей балансу відповідно до вимог законодавства;
- дотримання встановленого порядку державних закупівель;
- достовірність та відповідність показників фінансової звітності даним Журнал-головної, реєстрів бухгалтерського обліку та первинним документам за відібраними ризиковими операціями;
- узгодженість показників фінансової звітності.

Під час виявлення порушень у веденні бухгалтерського обліку слід дослідити ступінь їх впливу на фінансову звітність бюджетної установи. Зокрема, необхідно проаналізувати, як вплинули на фінансову звітність події (господарські операції), які:

- фактично відбулися, але не відображені в бухгалтерському обліку;
- відображені в бухгалтерському обліку, але не відбулися;
- відображені з порушенням встановленого порядку – за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків бюджету.

Обстеження здійснюється з обов'язковим виходом в бюджетну установу, під час якого за кожним фактором ризику застосовуються документальні та/або фактичні методи контролю за затвердженою програмою аудиту, використовуються інформаційні та аналітичні матеріали, підготовлені за результатами моніторингу і камеральних перевірок.

8. *Оцінка стану внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетної установи, який він повинен забезпечувати:*

- недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків;
- своєчасне надання керівництву установи повної і достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

– внесення керівництву бюджетної установи обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

**З огляду на це, аналіз його організації потрібно проводити на трьох рівнях:**

**1.** на рівні керівника бюджетної установи. На цьому рівні досліджується, чи забезпечено у розпорядчих документах:

– дотримання законодавчих обмежень під час прийняття на роботу обліково-фінансових та матеріально-відповідальних працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;

– закріплення відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського фінансового контролю осіб та визначення для них кола обов'язків;

– дотримання правил прийняття рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів;

– забезпечення умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;

– забезпечення законного, цільового і економного використання усіх видів ресурсів;

– періодичне здійснення керівником (особисто) контролю за дотриманням відповідальними посадовими особами положень посадових інструкцій та/або заслуховування їх звітів про виконання посадових обов'язків;

– дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів;

– якість розгляду результатів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за ними вимог та внесених пропозицій.

**2.** на рівні головного бухгалтера установи. На цьому рівні досліджується, чи зазначені у розпорядчих документах та виконуються такі питання:

– обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, контроль за дотриманням ними положень посадових інструкцій;

– наявність графіку документообігу та контроль за його дотриманням;

– дотримання правил прийому документів на виконання;

– дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішньогосподарського фінансового контролю;

– забезпечення повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

– дотримання правил реєстрації і обробки документів;

– здійснення на постійній основі аналізу цільового і економного використання усіх видів ресурсів;

– внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю установи.

3. на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи (за наявності). На цьому рівні вивчається, чи встановлені розпорядчими документами правила контролю та чи забезпечується їх фактичне виконання з таких питань:

- обґрунтованість застосування контрольним підрозділом методів контролю;

- своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом, з огляду на наявні ризики, контрольних заходів та правильність документування виявлених порушень і недоліків;

- своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю;

- повнота заходів, які вживаються керівництвом контрольного підрозділу для забезпечення врахування керівництвом установи вищезазначених пропозицій.

9. *Документування поточних аудиторських процедур та облік роботи державного аудитора.*

Кожна здійснена державним аудитором аудиторська процедура відображається в Журналі обліку роботи державного аудитора. У разі виявлення недоліків, ознак порушень чи порушень також оформлюється довідка.

У довідці, складеній за результатами поточних аудиторських процедур (у тому числі моніторингу, камеральної перевірки, обстеження), зазначаються документи, які містять недоліки чи ознаки порушень, а у разі виявлення порушень – по можливості їх суть, сума та наслідки, а також рекомендації щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

У довідці мають бути дотримані принципи об'єктивності й обґрунтованості, повноти і комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які стосуються справи, чіткості, лаконічності, доступності та системності викладу.

Довідку підписує державний аудитор в односторонньому порядку та реєструється у відповідному підрозділі органу ДКРС. Один примірник довідки під розпис на її другому примірнику передається керівнику (або за дозволом керівника – його заступнику чи головному бухгалтеру) бюджетної установи для розгляду та вжиття заходів.

Під час вручення довідки за погодженням між керівником бюджетної установи та державним аудитором може бути встановлено дату (але не пізніше 10 робочих днів з дня вручення), до якої керівник бюджетної установи зобов'язується її розглянути та письмово проінформувати державного аудитора про результати розгляду та/або вжиті заходи.

Державний аудитор має право давати керівництву бюджетної установи усні або письмові роз'яснення щодо застосованих ним методів оцінки фактів, викладених у довідці.

У разі незгоди з фактами, викладеними у довідці, або рекомендаціями державного аудитора керівництво бюджетної установи має право направити відповідному органу ДКРС письмові зауваження (заперечення) з обґрунту-

ванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо.

За рішенням керівника структурного підрозділу органу ДКРС, у якому працює державний аудитор, розгляд зауважень (заперечень) може здійснюватися:

а) камерально – без запрошення в орган ДКРС посадових осіб бюджетної установи та без запрошення додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

б) камерально-комісійно – із запрошенням в орган ДКРС посадових осіб бюджетної установи, запитом додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

в) шляхом дослідження документів на місці в бюджетній установі.

Письмовий висновок за результатами розгляду зауважень (заперечень) складається державним аудитором та підписується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС у двох примірниках. Один примірник висновку надається бюджетній установі під розпис не пізніше ніж через 10 робочих днів із часу отримання зауважень (заперечень) у разі їх камерального розгляду, та не пізніше ніж через 15 робочих днів – у разі розгляду зауважень із виходом у бюджетну установу.

Стан виправлення недоліків та/або усунення порушень і їх наслідків державний аудитор досліджує під час чергового обстеження в бюджетній установі.

Державний аудитор веде облік наданих бюджетній установі впродовж бюджетного року рекомендацій в Журналі обліку роботи державного аудитора та здійснює постійний моніторинг і оцінку стану їх врахування керівництвом бюджетної установи.

Безпосередній керівник державного аудитора систематично контролює хід проведення аудиту, виконання його програми, дотримання термінів та повноту проведення аудиторських процедур, правильність висновків, про що робить відповідні відмітки (та за необхідності – зауваження) в програмі аудиту та журналі обліку роботи державного аудитора.

За результатами поточних аудиторських процедур:

– не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (приписи) бюджетним установам;

– не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України;

– не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 164-2, 164-12, 164-14 та 166-6 Кодексу України про адміністративні правопорушення;

– не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

*Розглянемо третій етап – дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово-господарського аудиту та реалізація його матеріалів.*

Основним завданням цього етапу є підготовка висновку щодо достовірності річної фінансової звітності, складання, узгодження та підписання аудиторського звіту та реалізація результатів дослідження.

Під час цього етапу державний аудитор зобов'язаний:

- увійти в бюджету установу для проведення обстеження за затвердженою програмою аудиту, визначення ступеня достовірності річної фінансової звітності, оцінки стану врахування пропозицій, які надавалися керівництву бюджетної установи протягом попереднього року;
- скласти проект аудиторського звіту з висновками і (за наявності) пропозиціями;
- забезпечити конкретність та об'єктивність висновку в аудиторському звіті про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан врахування внесених пропозицій за результатами аудиторських процедур;
- обговорити з керівництвом бюджетної установи проект аудиторського звіту з метою максимального уникнення розбіжностей;
- внести до аудиторського звіту пропозиції і зауваження керівництва бюджетної установи, щодо яких досягнуто згоди, та задокументувати розбіжності (у разі їх наявності) щодо аудиторського звіту у відповідному протоколі, який є невід'ємною частиною аудиторського звіту;
- надати керівництву бюджетної установи підписаний аудиторський звіт;
- забезпечити реалізацію результатів фінансово-господарського аудиту (інформування за потреби інших користувачів фінансової звітності про рівень її достовірності, ступінь дотримання законодавства з фінансових питань та стан внутрішньогосподарського фінансового контролю).

Під час цього етапу державний аудитор має право застосовувати будь-які аудиторські процедури, передбачені Методичними рекомендаціями № 451, використовуючи документальні та/або фактичні методи контролю, одержувати документи і пояснення, наведені у попередніх розділах цих Рекомендацій.

Аудиторське дослідження має бути завершено не пізніше ніж через місяць після здачі бюджетною установою річного фінансового звіту.

*Оформлення результатів фінансово-господарського аудиту та використання аудиторських звітів*

Результати фінансово-господарського аудиту відображаються в звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

Аудиторський звіт складається із:

1. вступної частини, де наводяться ті самі загальні відомості, що й у вступній частині акта ревізії чи довідки про перевірку;
2. описової частини (результати аудиту), де викладається процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські

процедури застосовувалися та в яких обсягах; які заходи вжито бюджетною установою для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищення ефективності внутрішньогосподарського фінансового контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти). Незалежно від того, за чиєю ініціативою вжито такі заходи (бюджетної установи чи державного аудитора), в аудиторському звіті вони викладаються без посилання на рекомендації державного аудитора;

3. аудиторського висновку, який є основним розділом аудиторського звіту, має міститися оцінка достовірності фінансової звітності бюджетної установи. Аудиторський висновок загалом може бути:

- **позитивним** – підтверджується достовірність фінансової звітності;
- **позитивним із застереженням** – засвідчується, що фінансову звітність можна прийняти, однак є застереження до певних господарських операцій або відображення їх в обліку і звітності; при цьому застереження суттєво не впливають на достовірність звітності;
- **негативним** – застерігається, що фінансова звітність бюджетної установи є недостовірною, оскільки виявлені і не усунуті бюджетною установою відхилення, недоліки чи порушення суттєво впливають на достовірність звітності. Негативний висновок надається, якщо у фінансовій звітності: не відображені господарські операції (події), що відбулися; та/або відображені господарські операції (події), які не відбулися; та/або відображені господарські операції (події) з порушенням встановленого порядку – за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків та кредитування бюджету; вплив цих чинників або одного з них суттєво впливає на достовірність звітності. До висновків включаються лише ті недоліки і порушення, які були виявлені державним аудитором, але залишилися не усунутими (не відшкодованими) в поданій відповідним органам річній фінансовій звітності;

4. рекомендацій, де наводяться за необхідності додаткові пропозиції щодо виправлення бухгалтерського обліку, уточнення фінансової звітності, пропозиції стосовно підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю, реалізація яких сприятиме забезпеченню правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю відповідно до визначених законодавством стандартів, а також зазначаються пропозиції щодо внесення змін до діючих нормативно-правових актів. По можливості розділ із рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки. Рекомендації мають бути об'єктивними і обґрунтованими, базуватися на досліджених даних та посилатися на конкретні нормативно-правові акти. Рекомендації повинні зосереджуватися на тому, що треба змінити, але мають залишити на розсуд керівництва бюджетної

установи способи проведення змін; бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити.

5. додатків.

Під час формування аудиторського звіту необхідно забезпечити:

- достовірність і повноту зібраної інформації;
- точність і об'єктивність аналізу та ґрунтовність висновків;
- реальність, конкретність та корисність наданих рекомендацій;
- переконливість (доказовість) опису висновків і рекомендацій.

Проект аудиторського звіту на термін до 3-х робочих днів передається для обговорення керівництву бюджетної установи. За результатами обговорення проекту звіту та зауважень і пропозицій до нього складається протокол.

Звіт підписується керівником групи державних аудиторів (державним аудитором).

Один примірник аудиторського звіту передається керівнику або головному бухгалтеру бюджетної установи під розпис, другий – головному розпоряднику бюджетних коштів (вищій організації), а в разі його відсутності – відповідному фінансовому органу, третій – відповідному органу Державного казначейства України. Один примірник аудиторського звіту залишається у справі органу ДКРС.

За фактами порушень, виявленими поточними аудиторськими процедурами впродовж бюджетного року, але не усунутими бюджетною установою на час складання річної фінансової звітності та, як наслідок, відображеними у розділі «висновки» аудиторського звіту, державний аудитор ініціює притягнення винних осіб до дисциплінарної, матеріальної та/або кримінальної відповідальності, складає протоколи про притягнення їх до адміністративної відповідальності, готує подання про застосування до бюджетної установи фінансових санкцій.

Оприлюднення органами ДКРС інформації, що міститься в аудиторських звітах, здійснюється відповідно до законодавства про інформацію, про звернення громадян тощо. Така інформація може також використовуватися органами ДКРС в інформаційних та оглядових листах, що направляються державним органам.

Оскільки відповідно до законодавства аудиторський звіт не є підставою для порушення кримінальних справ та/або проведення слідчих дій, аудиторські звіти можуть передаватися до правоохоронних органів за їх обґрунтованими письмовими зверненнями для використання в аналітичній роботі.

#### **4.3.1.3. Аудит ефективності**

Здійснення органами державної фінансової інспекції аудиту ефективності відбувається на підставі наступних нормативно-правових актів:

- Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10 серпня 2004 р. № 1017 (далі – Порядок № 1017) [66];

– Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджено Наказом ГоловКРУ України від 15.12.2005 № 444 (далі – Методика № 444).

Дія Порядку № 1017 поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності та на суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які беруть участь у виконанні бюджетних програм (далі – учасники бюджетного процесу).

Учасники бюджетного процесу за ненадання інформації або надання недостовірної та неповної інформації для проведення аудиту ефективності несуть відповідальність згідно з законодавством.

До проведення аудиту ефективності можуть залучатися в установленому порядку працівники органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій.

**Аудит ефективності** – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

**Основними завданнями аудиту ефективності є:**

- оцінка виконання результативних показників бюджетних програм;
- оцінка ефективності виконання бюджетних програм;
- виявлення похибок і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;
- визначення ступеня впливу виявлених похибок і недоліків на реалізацію запланованих цілей;
- розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

**Здійснення аудиту ефективності проводиться за таким планом:**

1. Аудит ефективності проводиться Держфінінспекцією, її територіальними органами за планами, які складаються та затверджуються у визначеному законодавством порядку.

2. Перед початком аудиту ефективності головному розпоряднику бюджетних коштів надсилається повідомлення про його проведення. Посадова особа Держфінінспекції, її територіальних органів зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу посвідчення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

3. Збирання необхідних даних може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього Держфінінспекції, її територіальних органів.



Для збирання даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі Держфінінспекції, її територіальних органів видається посвідчення встановленого зразка, підписане керівником Держфінінспекції, її територіального органу або його заступником та скріплене печаткою.

4. Проводиться аналіз даних, які мають стосунок до предмета аудиту ефективності, а саме:

- нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій щодо напряму діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

- результатів раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів;

- показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

- даних порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетних програм із запланованими в динаміці за кілька років, а також із вітчизняним і зарубіжним досвідом за напрямом діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності, тощо;

- даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб.

5. Висновки щодо ефективності виконання бюджетних програм робляться за результативними показниками, визначеними в паспорті бюджетної програми.

У разі недостатності або відсутності чітко визначених результативних показників Держфінінспекцією, її територіальними органами разом із головним розпорядником бюджетних коштів та/або відповідальним виконавцем бюджетної програми визначаються найбільш важливі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізовані продукти або фінансові результати, які можуть характеризувати стан реалізації цілей бюджетної програми.

6. На основі зібраних даних висуваються гіпотези (припущення) щодо причин виникнення проблем, недосконалості певних позицій у виконанні бюджетних програм, які в подальшому підтверджуються чи спростовуються під час проведення аудиту ефективності.

7. На підставі підтверджених гіпотез (припущень) робляться висновки щодо причин недосягнення запланованих (максимальних) цілей. Висновки є основою для розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

**Узагальнення та документування результатів аудиту ефективності** відображаються в аудиторському звіті, який складається у порядку та за формою, визначеними Держфінінспекцією. У звіті відображаються недосконалість певних позицій у виконанні бюджетних програм, їх вплив на реалізацію запланованих (максимальних) цілей та обґрунтовані пропозиції щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

**Реалізація та оприлюднення результатів аудиту ефективності починається з того, що** аудиторський звіт передається головному

розпоряднику бюджетних коштів та/або відповідальному виконавцю бюджетної програми, а також у разі потреби Мінфіну для ознайомлення та надання зауважень і пропозицій.

Інформація щодо врахування зауважень та пропозицій вноситься до аудиторського звіту.

Аудиторський звіт надсилається Верховній Раді України, Адміністрації Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також заінтересованим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям.

Публічність і прозорість діяльності Держфінінспекції, її територіальних органів забезпечується через налагодження зв'язків із громадськістю шляхом використання таких форм донесення інформації, як:

- випуск і розповсюдження інформаційних та довідкових збірників, бюлетенів, оглядів, прес-релізів, експрес-інформації;
- проведення прес-конференцій, брифінгів для представників засобів масової інформації;
- проведення тематичних теле- і радіопередач;
- розміщення аудиторських звітів на веб-сторінках Держфінінспекції, її територіальних органів в Інтернеті.

**Контроль за виконанням відображених в аудиторському звіті пропозицій** здійснюється Держфінінспекцією, її територіальними органами шляхом моніторингу стану реалізації відображених в аудиторському звіті пропозицій.

Головний розпорядник бюджетних коштів та/або відповідальний виконавець бюджетної програми щокварталу інформує Держфінінспекцію, її територіальний орган про стан реалізації пропозицій [66].

Методика № 444 була розроблена на виконання вимог ст. 113 Бюджетного кодексу України та на підставі Порядку № 1017.

Методикою № 444 визначено мету, основні завдання, прийоми і процедури, термінологію, процес, організацію та проведення, а також оформлення та реалізацію результатів аудиту ефективності.

**Метою аудиту ефективності** є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

**Основними завданнями аудиту ефективності є:**

1. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т. ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників із рівнем їх фінансування.
2. Виявлення похибок і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми.

3. Визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

4. Підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголошенням на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

***Прийоми і процедури аудиту ефективності***

Здійснюючи аудит ефективності, аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб. Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДКРС.

***Терміни, які стосуються нашої теми, мають такі значення:***

**1) аудит ефективності** – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм;

**2) аудитор** – працівник органу ДКРС, що проводить аудит ефективності виконання бюджетної програми;

**3) аудиторський звіт** – письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності;

**4) гіпотези аудиту** – припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми;

5) **об'єкт аудиту ефективності** – бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту;

6) **принцип ефективності** – прагнення всіх учасників бюджетного процесу під час складання та виконання бюджетної програми досягти запланованих цілей із залученням мінімального обсягу бюджетних коштів та досягти максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

7) **проблема аудиту ефективності** – невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів;

8) **результативні показники бюджетної програми** – кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми, підтверджуються статистичною, фінансовою та іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми.

**Організація та проведення аудиту ефективності досягається шляхом виконання наступних заходів, а саме:**

1. Для проведення аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, що входять до складу цієї групи, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань, як державне управління, економіка та соціальні науки.

У разі необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатись фахівці підприємств, установ та організацій, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити відповідні висновки та підготувати аудиторський звіт і обґрунтовані пропозиції. Питання щодо залучення до аудиту таких фахівців, залежно від конкретних обставин, вирішує керівник органу ДКРС із направленням відповідного звернення. Залучені фахівці із питань, які входять до їх компетенції, мають надати письмово відомості для використання їх під час складання аудиторського звіту.

Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Керівнику аудиторської групи (аудитору – у разі, коли аудит ефективності проводиться одноосібно) необхідно враховувати, що під час ревізій та перевірок розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (які можуть бути проведені до початку аудиту ефективності) працівниками органів ДКРС може бути зібрана корисна для аудиту ефективності інформація. За відповідним зверненням керівника аудиторської групи (аудитора) керівництвом органу ДКРС, що проводить аудит ефективності, приймається рішення щодо надання доручень з отримання зазначеної інформації.

2. Планування контрольно-ревізійної роботи з проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955.

3. Організація роботи:

А. Аудит ефективності бюджетних програм, що фінансуються з державного бюджету, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів здійснюється фахівцями ГоловКРУ України із залученням для дослідження інших стадій проходження бюджетних коштів фахівців регіональних КРУ (участь в аудиті ефективності). Рішення про необхідність залучення до аудиту ефективності підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів приймається керівництвом відповідного органу ДКРС самостійно, виходячи з необхідності цього.

Б. Проведенню аудиту ефективності передують направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності повідомлення про проведення аудиту ефективності. Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

В. Збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДКРС. Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДКРС або його заступником.

***Процес аудиту ефективності складається з таких основних етапів:***

- 1) підготовка до аудиту;*
- 2) проведення аудиту;*
- 3) реалізація результатів аудиту.*

*Розглянемо докладніше перший етап – підготовку до аудиту ефективності.*

Підготовка до аудиту полягає у попередньому вивченні питань, пов'язаних із досліджуваною програмою (попередній аудит) та подальшій розробці програми аудиту.

Попередній аудит починається зі збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки.

Як правило, за критерії оцінки приймаються результативні показники паспорту бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорту бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників її виконання необхідно разом із головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за кілька років, що підвищить ступінь достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми. На підставі зібраних даних необхідно:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми з рівнем їх фінансування.

Зокрема, виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

- ефективне (рівень виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);
- недостатньо ефективне (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування);
- неефективне (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування).

Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективне, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу ДКРС може бути прийнято рішення про скасування проведення аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми, в залежності від того, які показники бюджетної програми виконувались найгірше, необхідно сформулювати проблему, яка існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту. Це повинна бути актуальна проблема, яка реально існує, хвилює Уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення.

Після визначення проблеми аудиту для підготовки його програми збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму. Такими даними можуть бути: інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми тощо.

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези аудиту, які можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів:

- планування;
- розподіл;
- використання;
- контроль.

Також як гіпотези аудиту можна розглядати:

- недосконалість (недостатність, суперечливість) законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення;
- відсутність (недосконалість) звітності про виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

- через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, в результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми;
- відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти;
- відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми й уникнення відповідальності за досягнення результатів;
- відсутність повної, достовірної та своєчасної інформації, взаємодії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управляти бюджетними коштами;
- складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, в результаті чого роботи не виконано.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту, зазначаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту ефективності.

Метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи. Програма, як правило, узгоджується з головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної програми.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДКРС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення.

У разі непогодження головного розпорядника бюджетних коштів або відповідного виконавця бюджетної програми з розробленою програмою аудиту рішення про мету та процедури проведення аудиту ефективності приймає керівник органу ДКРС, що його проводить.

Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору та виду до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо.

*Розглянемо другий етап – проведення аудиту ефективності, який складається з таких стадій:*

- збір даних, їх узагальнення та аналіз із метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту;
- підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми;
- обговорення результатів із учасниками аудиту ефективності.

На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути виконані такі дії:

– оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;

– визначити, чи досліджувана програма не дублює інші програми та не суперечить їм;

– з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, які необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;

– дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

– дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

– проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;

– проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, у т. ч. стосовно її орієнтації на продукт;

– визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;

– визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;

– встановити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги.

З метою з'ясування цих питань дослідженню підлягають документи:

– нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;

– стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);

– паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори з виконання програми;

– порядок проходження та використання бюджетних коштів;

– порядок звітування про результати;

– матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;

– бухгалтерська та статистична звітність;

– внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

У розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) аналіз зосереджується на механізмах, які дозволяють ефективно управляти бюджетними коштами, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію.

На рівні одержувачів бюджетних коштів необхідно проаналізувати:

– чи забезпечено єдине трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання;



- чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;
- чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною;
- як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів.

На рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясовується:

- стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;
- стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;
- доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;
- недоліки та прорахунки під час виконання програми, бачення шляхів їх усунення.

На всіх етапах і стадіях аудиту ефективності відбувається порівняння:

- у динаміці показників діяльності галузі, міністерства, підприємства, установи (до і після затвердження програми);
- планових і звітних показників;
- відповідних показників у одержувачів бюджетних коштів і суб'єктів господарювання, які не брали участі у виконанні бюджетної програми;
- з кращим з вітчизняним та зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, технологічними та іншими нормами тощо.

На всіх етапах та рівнях процесу дослідження може проводитися опитування у формі анкетування. Основні вимоги до складання анкет:

- анкета має містити не більше 12 запитань;
- запитання формуються у порядку від простих до складних;
- лаконічність запитань (не більше 15 слів);
- однозначність запитань;
- охоплення не менше 5 % користувачів програми;
- опитувані мають бути задоволені в тому, що анкети є анонімними та зібрані дані будуть використані в узагальненому вигляді.

*Розглянемо третій етап – реалізацію результатів аудиту ефективності.*

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті.

Під час проведення аудиту ефективності бюджетної програми державного бюджету на регіональному рівні складається інформація про участь в аудиті ефективності, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів складається аудиторський звіт.

За результатами аудиту ефективності в одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один примірник якої залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписати довідку посадовій особі, що проводила збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, та посадовій особі одержувача бюджетних коштів.

Аудиторський звіт має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі й має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень із приводу порушень, помилок або невідповідностей.

По можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

Під час посилання на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою незагромодження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має таку структуру:

1. Резюме (супровідний лист).
2. Вступ:
  - фонові інформація
  - причини проведення аудиту
3. Структура аудиту.
4. Опис досліджуваної бюджетної програми.
5. Результати аудиту.
6. Висновки аудиту.
7. Пропозиції.
8. Джерела інформації.
9. Додатки.

Резюме (супровідний лист) – короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), який призначений для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитись на найважливіших його аспектах.

Вступ може включати коротку характеристику сфери діяльності, в якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети та механізму державного фінансування, результати попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме обраної теми.

У розділі «Структура аудиту» описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ має бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збирання даних, учасників дослідження.

У розділі «Опис об'єкта аудиту» надається інформація щодо мети і напрямів впровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також зазначається проблема аудиту.

У розділі «Результати» наводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувались, стисло виписується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези. Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі необхідності залучаються до аудиторського звіту в якості додатків. В тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1–2 прикладів.

У розділі «Висновки» підбиваються підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, коротко наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

У розділі «Пропозиції» пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності. Пропозиції повинні:

- ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
- бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити;
- по можливості бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затратах ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

Розділ «Джерела інформації» містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових та звітних форм, інформаційних та аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

Проект аудиторського звіту (інформація про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит ефективності.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може направлятися Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо.

Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може виноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть виноситись на розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на розгляд сесій місцевих рад, які затвердили регіональну програму, аудит ефективності якої проводився.

#### 4.3.1.4. Операційний аудит

Здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби операційного аудиту регламентовано Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 20 травня 2009 р. № 506 (далі – Порядок № 506) [69].

*Нагадаємо, що зазначений різновид аудиту здійснювався з 20 травня 2009 року по 19 грудня 2012 року, але був скасовано Постановою Кабінету міністрів України від 19.12.2012 р. № 1182 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій». Але причинами для вивчення питання щодо здійснення державного фінансового аудиту, незважаючи на втрату чинності, є:*

- по-перше, потреба у знанні про додатковий різновид державного фінансового аудиту;*
- по-друге, операційний аудит є наочним прикладом ефективності організації та здійснення контрольних заходів у попередній формі контролю.*

Докладніше розглянемо вимоги зазначеного Порядку № 506 щодо планування, організації та проведення операційного аудиту.

Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (операційний аудит) визначається механізм проведення Держфінінспекцією та її територіальними органами цього різновиду аудиту, а також установлюється перелік суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться операційний аудит.

Вказаний перелік подано у таблиці 4.3.

**Основним завданням операційного аудиту є** сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.

Таблиця 4.3

**Перелік суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться державний  
фінансовий аудит окремих господарських операцій**

<b>НАЙМЕНУВАННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ</b>
<b>Кабінет Міністрів України</b>
1. Державне підприємство «Енергоринок»
2. НАК «Укргролізинг»
3. Державне підприємство «Укрекокомресурси»
4. ДАК «Ліки України»
5. Державна компанія «Укрспецекспорт»
<b>Мінпаливенерго</b>
6. Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»
7. Дочірня компанія «Укргазвидобування»
8. Дочірня компанія «Укртрансгаз»
9. Дочірня компанія «Газ України»
10. ДАК «Чорноморнафтогаз»
11. ЗАТ «Укртатнафта»
12. ВАТ «Укртранснафта»
13. ВАТ «Укрнафта»
14. Державне підприємство «Національна енергогенеруюча компанія «Укренерго»
15. Державне підприємство «Національна атомна енергогенеруюча компанія «Енергоатом»
16. НАК «Енергетична компанія України»
17. ВАТ «Укргідроенерго»
18. Державне підприємство зовнішньоекономічної діяльності «Укрінтеренерго»
19. Державне підприємство «Східний гірничо-збагачувальний комбінат»
20. Дочірнє підприємство «Нафтогазмережі»
<b>Мінтрансзв'язку</b>
21. Державне підприємство обслуговування повітряного руху «Украерорух»
22. Українське державне підприємство поштового зв'язку «Укрпошта»
23. Державне підприємство «Одеський морський торговельний порт»
24. Державне підприємство «Морський торговельний порт «Южний»
25. Державне підприємство «Іллічівський морський торговельний порт»
26. Державне підприємство «Маріупольський морський торговельний порт»
27. Державне підприємство «Дельта-Лоцман»
28. Державна адміністрація залізничного транспорту «Укрзалізниця»
29. Державне підприємство «Донецька залізниця»
30. Державне підприємство «Придніпровська залізниця»
31. Державне підприємство «Одеська залізниця»
32. Державне територіальне галузеве об'єднання «Львівська залізниця»
33. Статутне територіальне галузеве об'єднання «Південна залізниця»

34. Державне територіальне галузеве об'єднання «Південно-Західна залізниця»
35. Державне підприємство «Український державний центр транспортного сервісу «Ліски»
36. Державне підприємство з матеріально-технічного забезпечення залізничного транспорту України «Укрзалізничпостач»
37. Державне підприємство «Міжнародний аеропорт «Бориспіль»
38. Державне підприємство «Миколаївський морський торговельний порт»
39. Державне підприємство «Херсонський морський торговельний порт»
40. Державне підприємство «Український державний центр по експлуатації спеціалізованих вагонів «Укрспецвагон»
41. Державне підприємство «Управління промислових підприємств Державної адміністрації залізничного транспорту України»
42. Концерн радіомовлення, радіозв'язку та телебачення
43. ВАТ «Укртелеком»
44. ВАТ «Українське Дунайське пароплавство»
<b>Мінвуглепром</b>
45. Державне підприємство «Вугілля України»
<b>Мінпромполітики</b>
46. Українське державне підприємство «Укрхімтрансміак»
47. Державне підприємство «Авіаційний науково-технічний комплекс (АНТК) імені О.К. Антонова»
48. Державне підприємство «Київський державний авіаційний завод «Авіант»
49. Харківське державне авіаційне виробниче підприємство
50. ДАХК «Артем»
51. Державне підприємство «Науково-виробничий комплекс газотурбобудування «Зоря»-«Машпроект»
52. Державне підприємство «Електроважмаш»
53. Державне підприємство «Завод імені Малишева»
<b>Фонд державного майна</b>
54. ВАТ «Одеський припортовий завод»
55. ЗАТ «Авіакомпанія «Міжнародні авіалінії України»
56. ВАТ «Турбоатом»
57. ВАТ «Макіївський коксохімічний завод»
58. ВАТ «Азовські мастила і оливи»
<b>Мінагрополітики</b>
59. Державне підприємство «Артемсіль»
<b>Мін'юст</b>
60. Державне підприємство «Інформаційний центр»
<b>МОН</b>
61. Державне підприємство «Державний центр прикладних інформаційних технологій»

<b>Укравтодор</b>
62. ВАТ «ДАК «Автомобільні дороги України»
<b>НКРЗ</b>
63. Державне підприємство «Український державний центр радіочастот»
<b>Мінсім'ямолодьспорт</b>
64. Державне підприємство «Національний спортивний комплекс Олімпійський»
<b>Держкомзем</b>
65. Державне підприємство «Центр державного земельного кадастру»
<b>Держкомрезерв</b>
66. Державне підприємство «Ресурспостач»

**У цьому Порядку терміни вживаються у такому значенні:**

– *ризикові операції* – будь-які дії (події) зовнішнього і внутрішнього характеру, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і виконання завдань, ефективність використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також на можливі резерви підвищення ефективності та поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта операційного аудиту;

– *орган управління* – суб'єкт управління об'єктами державної власності;

– *державний аудитор* – посадова особа контролюючого органу, яка наділена повноваженнями проведення операційного аудиту.

Перед початком контрольних дій державному аудиту видається за встановленим Держфінінспекцією зразком направлення для проведення операційного аудиту, в якому зазначаються період та строки проведення операційного аудиту. Направлення підписується керівником відповідного контролюючого органу і скріплюється печаткою такого органу. Державний аудитор зобов'язаний пред'явити керівникові суб'єкта господарювання направлення для проведення операційного аудиту та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Керівник суб'єкта господарювання забезпечує створення належних умов для проведення державним аудитором операційного аудиту та несе персональну відповідальність за достовірність, своєчасність і повноту подання необхідної інформації.

**Операційний аудит включає наступні етапи:**

1. Проведення моніторингу окремих господарських операцій, які здійснені суб'єктами господарювання та/або заплановані до здійснення, а також платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів.

Строки подання платіжних доручень для проведення моніторингу та узгодження їх державним аудитором погоджуються керівниками Держфінінспекції та суб'єкта господарювання.

Перелік господарських операцій, що складається для кожного суб'єкта господарювання, їх суми, критерії відбору платіжних доручень, що підлягають моніторингу, погоджуються керівниками Держфінінспекції та органу управління.

Платіжні доручення за визначеним переліком та відповідними критеріями, погодженими керівниками Держфінінспекції та органу управління, погоджуються державним аудитором.

У разі виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку використання державних чи комунальних коштів та/або майна, державний аудитор відмовляється від погодження платіжного доручення, про що письмово повідомляє керівників контролюючого органу, органу управління та суб'єкта господарювання;

2. Розроблення програми, яка затверджується керівником контролюючого органу та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;

3. Перевірка здійснення ризикових операцій щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення і подання фінансової звітності;

4. Підготовка для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та у разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

5. Оцінка стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

6. Аналіз річної фінансової звітності суб'єкта господарювання; оцінка врахування пропозицій, внесених керівникові суб'єкта господарювання протягом звітного року за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки; розроблення проекту аудиторського звіту із зазначенням висновків і пропозицій; обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання; підписання аудиторського звіту; подання аудиторського звіту керівникові суб'єкта господарювання.

У разі, коли під час операційного аудиту встановлено, що прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, фінансових порушень або порушення законодавства, державний аудитор письмово інформує про це керівника суб'єкта господарювання, керівника відповідного контролюючого органу та орган управління з поданням відповідних пропозицій.



Результати перевірки ризикових операцій оформляються у формі довідки у двох примірниках, один із яких передається керівникові суб'єкта господарювання. Рішення щодо запобігання настанню або мінімізації негативних наслідків, що можуть бути спричинені ризиковими операціями, зокрема за результатами моніторингу платіжних доручень, приймає керівник суб'єкта господарювання.

У разі встановлення факту порушення законодавства під час проведення операційного аудиту державний аудитор невідкладно інформує про це керівника контролюючого органу. За результатами розгляду поданої державним аудитором інформації контролюючий орган надсилає керівнику суб'єкта господарювання та/або його органу управління письмові вимоги щодо усунення виявлених фактів порушення законодавства із зазначенням строку зворотного інформування про вжиті заходи щодо їх усунення.

Результати операційного аудиту відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт розглядається за участю керівника та уповноважених представників суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту. Аудиторський звіт складається у трьох примірниках. Перший примірник залишається в контролюючому органі, другий подається керівникові суб'єкта господарювання, третій – органу управління.

Важливо зауважити, що для підтвердження виявлених під час операційного аудиту фактів порушення законодавства та належного їх документування контролюючий орган забезпечує проведення ревізії відповідно до Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 [69].

#### **4.3.2. Проведення інспектування органами державної фінансової інспекції**

Законом України № 2939-XII від 26 січня 1993 року дається загальне визначення інспектування як одного з методів реалізації державного фінансового контролю [48; 86].

На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності відповідно до цього Закону проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби не проводиться.

Крім зазначеного Закону, здійснення інспектування регулюється іншими відповідним чином розробленими інструкціями та методичними рекомендаціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України, або внутрішніми нормативно-правовими актами.

Ознайомлення з питанням проведення інспектування має певний алгоритм, а саме:

- по-перше, узагальнена процедура проведення інспектування відносно об'єкта контролю за предметом контролю;

- по-друге, заходи забезпечення єдиних підходів під час підготовки до ревізії, її проведення, оформлення результатів та реалізації матеріалів;
- по-третє, вивчення різновидів здійснення інспектування.

#### 4.3.2.1. Процедура проведення інспектування відносно об'єкта контролю за предметом контролю

Процедура проведення інспектування в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), а на підставі рішення суду - в інших суб'єктів господарювання, регламентується Порядком проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 (далі – Порядок № 550) [92].

**Базові терміни, що стосуються теми, мають такі визначення:**

**1) інспектування** – полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті;

**2) акт ревізії** – документ, який складається особами, що проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта;

**3) винні особи** – посадові та матеріально відповідальні особи, з вини яких порушено законодавство під час проведення фінансово-господарських операцій;

**4) зустрічна звірка** – метод документального підтвердження у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з підконтрольною установою, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольної установи (Примітка: Необхідно звернути увагу, що зустрічні звірки, які проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби, не є контрольними заходами і проводяться у разі виникнення потреби на підставі направлення, виписаного керівником органу (підрозділу) державної контрольно-ревізійної служби.);

**5) об'єкт контролю** – підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання разом із його структурними та відокремленими підрозділами, які не є юридичними особами, щодо яких контролюючий орган має повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства;

**6) контролюючий орган** – Держфінінспекція, її територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, районах,

містах або міжрайонні, об'єднані в районах та містах територіальні органи, головні інспектори в районах та містах;

**7) посадові особи контролюючого органу** – працівник або група у складі двох і більше працівників контролюючого органу, що в межах компетенції контролюючого органу проводять ревізію об'єкта контролю;

**8) правоохоронні органи** – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, підрозділи податкової міліції ДПС;

**9) ревізія місцевого бюджету** – форма контролю за виконанням функцій із складання і виконання місцевого бюджету, яка полягає в одночасному проведенні ревізій стану дотримання вимог бюджетного законодавства місцевими фінансовими органами, органами Казначейства і учасниками бюджетного процесу, що здійснюють управління коштами відповідного місцевого бюджету чи комунальним майном та/або їх використовують;

**10) фінансово-господарська діяльність об'єкта контролю** – сукупність рішень, дій та операцій, які об'єкт контролю приймає та здійснює на етапах володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами;

**11) планова виїзна ревізія** – ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такої підконтрольної установи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться ревізія, не частіше ніж один раз на календарний рік. Планова виїзна ревізія проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної контрольно-ревізійної служби не частіше одного разу на календарний рік.

Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише у тому разі, коли їм не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів.

Подовження термінів проведення планової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів;

**12) позапланова виїзна ревізія** – ревізія, яка не передбачена в планах контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу і проводиться за наявності обставин, визначених Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», а саме:

- підконтрольною установою подано у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної контрольно-ревізійної служби під час проведення планової чи позапланової

виїзної ревізії, в якій міститься вимога про повне або часткове скасування результатів відповідної ревізії;

- у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною установою, якщо підконтрольна установа не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної контрольно-ревізійної служби протягом 10 робочих днів із дня отримання запиту;

- проводиться реорганізація (ліквідація) підконтрольної установи;

- у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, державної податкової служби, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку дотримання яких покладено законом на органи державної контрольно-ревізійної служби;

- у разі, коли вищий орган державної контрольно-ревізійної служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу державної контрольно-ревізійної служби здійснив перевірку актів ревізії, складених останнім, та виявив їх невідповідність вимогам законів. Позапланова виїзна ревізія в цьому випадку може ініціюватися вищим органом державної контрольно-ревізійної служби лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчого органу державної контрольно-ревізійної служби, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної установи, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду.

Планування, організація та проведення ревізії складається з:

- загальних вимог щодо планування, організації та проведення планової або позапланової виїзних ревізій;

- планування ревізії;

- організації ревізії;

- дій посадових осіб стосовно ситуацій, які виникають під час проведення ревізії;

- документування результатів ревізії;

- вжиття заходів за результатами ревізії.

#### ***Загальні вимоги щодо планування, організації та проведення планової або позапланової виїзних ревізій***

По-перше, обмеження у підставах проведення ревізій, визначені Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», не поширюються на ревізії, що проводяться за зверненням підконтрольної установи або ревізії після порушення кримінальної справи проти посадових осіб підконтрольних установ, що ревізуються, відповідно до кримінально-процесуального законодавства.

По-друге, посадові особи органу державної контрольно-ревізійної служби мають право почати проведення ревізії за наявності підстав для її проведення, визначених цим та іншими законами України, та за умови надання посадовим особам підконтрольних установ, інших суб'єктів господарської діяльності під розписку:

- направлення на ревізію, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державної контрольно-ревізійної служби, мета, вид, підстави, дати початку та закінчення ревізії, посади, звання та прізвища посадових осіб органу державної контрольно-ревізійної служби, які проводитимуть ревізію. Направлення на ревізію є дійсним за умови наявності підпису керівника органу державної контрольно-ревізійної служби, скріпленого печаткою органу державної контрольно-ревізійної служби;

- копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, в якому зазначаються підстави проведення такої ревізії, дати її початку та закінчення, а у разі проведення ревізії щодо суб'єктів господарської діяльності, не зарахованих цим Законом до підконтрольних установ, – також номер, дата та підстави порушення кримінальної справи, орган, що порушив кримінальну справу.

Ненадання вищенаведених документів посадовим особам підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності або їх надання з порушенням вимог, за Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», є підставою для недопущення посадових осіб органу державної контрольно-ревізійної служби до проведення ревізії.

По-третє, проведення ревізій органами державної контрольно-ревізійної служби не повинно порушувати нормального режиму роботи підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності.

По-четверте, рішення про вилучення оригіналів фінансово-господарських та бухгалтерських документів, арешт коштів на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установах можуть прийматися лише судом.

По-п'яте, зустрічні звірки, які проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби, не є контрольними заходами і проводяться у разі виникнення потреби у їх проведенні на підставі направлення, виписаного керівником органу (підрозділу) державної контрольно-ревізійної служби.

### ***Планування ревізії***

Під час підготовки до ревізії посадовими особами контролюючого органу складається в двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції контролюючого органу. Програма затверджується керівником контролюючого органу чи його заступником.

Під час проведення ревізії для повноти дослідження питань посадовими особами контролюючого органу можуть вноситися за письмовим погодженням із керівником контролюючого органу чи його заступником зміни до програми ревізії.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику контролюючого органу для ознайомлення. Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

Контролюючий орган, що проводить планову виїзну ревізію, повідомляє про це об'єкту контролю одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію (підрозділ із питань діловодства) з відміткою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням із повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючого органу, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Планова виїзна ревізія розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після надіслання об'єкту контролю повідомлення.

Про проведення позапланової виїзної ревізії та зустрічної звірки не повідомляється.

Склад, кількість посадових осіб контролюючого органу та строки проведення ревізії визначаються контролюючим органом з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної її тривалості (30 робочих днів для планової та 15 – для позапланової).

Строк проведення ревізії в межах визначеної Законом тривалості продовжується за рішенням керівника контролюючого органу, а понад визначену Законом тривалість – за рішенням суду на строк, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 – для позапланової виїзної ревізії.

До участі в ревізії за письмовим зверненням керівника контролюючого органу можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів, підприємств, установ та організацій.

На проведення ревізії контролюючого органу на кожную посадову особу контролюючого органу та залученого спеціаліста оформляється в двох примірниках направлення встановленого Держфінінспекцією зразка.

### **Організація ревізії**

Перед початком ревізії посадові особи контролюючого органу та залучені спеціалісти повинні під розписку на примірнику контролюючого органу видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду).

Якщо керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначається у вступній частині акта ревізії.

У разі продовження строку планової або позапланової виїзної ревізії посадові особи контролюючого органу зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення з продовженим строком проведення ревізії.

Якщо строк планової виїзної ревізії чи строк позапланової виїзної ревізії, яка проводиться за рішенням суду, продовжений понад визначену законодавством тривалість, посадові особи контролюючого органу зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю також копію відповідного рішення суду.

Посадові особи контролюючого органу зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (у разі його наявності).

Факт ненадання об'єктом контролю журналу фіксується у вступній частині акта ревізії.

Керівники об'єкта контролю та суб'єкта господарювання, у якому проводиться зустрічна звірка, забезпечують посадовим особам контролюючого органу місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також надання інших послуг для виконання службових обов'язків.

### ***Проведення ревізії***

Проведення ревізії відбувається за допомогою документального і фактичного прийомів контролю, із власним інструментарієм, притаманним виключно тому чи іншому прийому, а саме:

– документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною та фінансовою звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності (далі – документи об'єкта контролю). У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи контролюючого органу керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам контролюючого органу забезпечується керівником об'єкта чи його заступником;

– фактичної перевірки, що передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних

дій за участю відповідних спеціалістів. Посадові особи контролюючого органу мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб контролюючого органу та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт.

Документальна і фактична перевірки проводяться щодо дотримання вимог законів та інших нормативно-правових актів.

У разі відмови керівників об'єкта контролю від проведення інвентаризації посадові особи контролюючого органу вживають заходів відповідно до законодавства.

Перелік і обсяг відомостей про результати ревізії на об'єкті контролю не підлягають розголошенню до їх повного документування в акті ревізії, крім випадків, передбачених законодавством.

Для дослідження питань, передбачених програмою ревізії, посадові особи контролюючого органу мають право отримувати на об'єкті контролю перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю.

**Дії посадових осіб стосовно ситуацій які виникають під час проведення ревізії:**

*1. У разі виявлення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого належить до компетенції контролюючого органу, посадові особи контролюючого органу повинні вимагати від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення.*

Якщо працівники об'єкта контролю відмовляються від надання письмових пояснень, цей факт фіксується в акті ревізії.

Для з'ясування окремих обставин фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю посадові особи контролюючого органу можуть вимагати письмові пояснення від працівників об'єкта контролю, а також інформацію від інших осіб, які мали правові відносини з об'єктом контролю.

Пояснення оформляються на ім'я керівника контролюючого органу, який призначив ревізію, з обов'язковим зазначенням дати. Особам, від яких вимагаються пояснення, вручається під особистий підпис про отримання відповідний перелік питань.

*2. Якщо під час ревізії виявлено факти порушення законодавства, вжиття заходів щодо яких не належить до компетенції контролюючого органу (зокрема з питань обігу готівки, валютних операцій, формування об'єкта та/або бази оподаткування, ціноутворення, управління державним майном, дотримання антимонопольного законодавства та інших), посадові особи контролюючого органу невідкладно письмово повідомляють про це керівнику контролюючого органу чи його заступнику, які забезпечують інформування відповідних державних органів про такі факти.*

*3. У разі, коли під час проведення ревізії виявлено документи, які свідчать про порушення законодавства, і на об'єкті контролю не гарантується збереження та не виключена можливість їх підробки, посадові особи контролюючого органу можуть на підставі рішення суду*



вилучати на строк до закінчення ревізії оригінали таких документів та оформляти вилучення відповідним актом із залишенням у справах об'єкта контролю копій вилучених документів та їх опису.

Копії акта вилучення та опису вилучених документів об'єкта контролю вручаються під розписку уповноваженій особі об'єкта контролю. Якщо уповноважена особа об'єкта контролю відмовляється від засвідчення акта вилучення чи підпису про отримання його копії, відповідні документи видаються об'єкту контролю одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

б) через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) із відміткою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючому органі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

У разі вилучення документів об'єкта контролю у зв'язку з їх підробленням або виявленими зловживаннями контролюючий орган негайно повідомляє про це правоохоронні органи для прийняття рішення про вилучення таких документів. Якщо правоохоронними органами не прийнято відповідне рішення, зазначені документи в останній день ревізії повертаються об'єкту контролю.

Для повернення вилучених оригіналів документів об'єкта контролю, а також їх передачі правоохоронним органам складається відповідний акт та опис повернутих (переданих) документів. Про передачу вилучених оригіналів документів правоохоронним органам контролюючий орган повідомляє об'єкту контролю з наданням копії опису переданих документів.

Акт вилучення та опис вилучених документів, акт повернення (передачі) та опис повернутих (переданих) документів реєструються контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня після їх підписання в журналі реєстрації описів, форма якого встановлюється Держфінінспекцією.

*4. У разі необхідності проведення значної кількості зустрічних звірок, без завершення яких неможливе якісне проведення ревізії в межах встановленої законодавством тривалості, а також за обґрунтованим зверненням об'єкта контролю і погодженням із керівником підрозділу контролюючого органу планова виїзна ревізія може бути зупинена. При цьому ревізія повинна бути закінчена протягом 60 робочих днів.*

Рішення про зупинення та поновлення планової виїзної ревізії приймає керівник контролюючого органу за письмовим поданням посадової особи контролюючого органу, що проводить ревізію.

У разі зупинення ревізії на строк понад 3 робочих дні контролюючий орган надсилає об'єкту контролю та органу, який ініціював проведення ревізії, письмове повідомлення про дату зупинення ревізії.

Поновлення проведення ревізії можливе одразу після повідомлення про це об'єкта контролю. Повідомлення здійснюється одним із таких способів:

- особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;
- через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) з відміткою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;
- рекомендованим поштовим відправленням із повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючому органі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Строк, на який зупинено ревізію, не включається до тривалості її проведення. В усіх випадках зупинення ревізії на строк понад 3 робочих дні складається акт із зазначенням фактів, виявлених на момент зупинення ревізії, який долучається до матеріалів ревізії. Акт підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.

*5. У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від контролюючого органу обставин, що унеможливають або перешкоджають проведенню ревізії, посадовою особою контролюючого органу складається акт із зазначенням таких фактів, який підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.*

За таких обставин ревізія не вважається проведеною і контролюючий орган має право вдруге організувати та провести ревізію об'єкта контролю, зокрема в плановому порядку, протягом того ж календарного року.

Про факти недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів та інші незалежні від контролюючого органу обставини, що перешкоджають проведенню ревізії, контролюючий орган письмово інформує правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Перешкоджання посадовим особам контролюючого органу у проведенні ревізії є підставою для застосування до об'єкта контролю санкцій, передбачених законодавством, і для притягнення керівника об'єкта контролю до адміністративної відповідальності.

На підставі акта про відсутність бухгалтерського обліку контролюючий орган пред'являє письмові вимоги об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує про це орган управління об'єкта контролю.

Керівник об'єкта контролю повинен забезпечити поновлення бухгалтерського обліку в строк не більш як два місяці з дати надіслання контролюючим органом відповідної вимоги. Посадовим особам контролюючого органу забороняється брати участь у поновленні бухгалтерського обліку на об'єкті контролю.

6. У разі відсутності належного бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю і за можливості проводити ревізію з інших питань програми така ревізія проводиться за цими питаннями. Контролюючий орган, який виявив відсутність бухгалтерського обліку окремих операцій, пред'являє письмову вимогу об'єкту контролю щодо приведення обліку у відповідність із законодавством та інформує орган управління об'єкта контролю. Факт відсутності належного бухгалтерського обліку окремих операцій об'єкта контролю фіксується в акті ревізії.

#### **Документування результатів ревізії**

Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому титульному аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку контролюючого органу, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища) та номер примірника.

Для підтвердження викладених в акті ревізії фактів порушень посадові особи контролюючого органу у разі потреби отримують від об'єкта контролю завірених копій документів, які засвідчують відповідні порушення, і долучають їх до матеріалів ревізії. Якщо керівники об'єкта контролю відмовляються від надання завірених копій документів, це зазначається в акті ревізії.

##### **Акт ревізії містить:**

- вступну частину, в якій указується підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії;

- констатуючу частину, в якій наведено інформацію про результати ревізії за кожним питанням програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства.

Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого належить до компетенції контролюючого органу, фіксуються в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами контролюючого органу та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою контролюючого органу чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта

ревізії викладених в них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

Акт ревізії підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку (далі – головний бухгалтер), а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

У разі проведення посадовими особами контролюючого органу і залученими спеціалістами ревізії в складі групи акт ревізії підписується керівником групи.

Потреба в ознайомленні з актом ревізії та його підписанні іншими працівниками об'єкта контролю, зокрема колишнім керівником і головним бухгалтером, що відповідальні за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, який підлягає ревізії, визначається посадовою особою контролюючого органу самостійно.

Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший – для контролюючого органу, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених Порядком № 550 та законодавством.

Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою контролюючого органу на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Після складення акта ревізії посадова особа контролюючого органу підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій, форма якого визначається Держфінінспекцією. Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії одним із таких способів:

- особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

- через канцелярію (підрозділ з питань діловодства) з відміткою на примірнику акта контролюючого органу про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який здійснив реєстрацію;

- рекомендованим поштовим відправленням із повідомленням. При цьому на примірнику акта, що залишається в контролюючому органі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів ревізії.

Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, контролюючий орган повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірнену копію акта ревізії.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі

наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням.

Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути контролюючому органу у строк не пізніше ніж 3 робочих дні після отримання. У разі ненадходження до контролюючого органу підписаних примірників акта ревізії протягом зазначеного строку посадові особи контролюючого органу засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один із яких видається об'єкту контролю способом, визначеним у пункті 39 Порядку № 550.

Після складення акта про відмову від підпису контролюючий орган має право здійснити належні заходи щодо реалізації результатів ревізії з обов'язковим інформуванням про факт відмови від підписання акта ревізії органу управління об'єкта контролю і за необхідності відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

У разі неповернення об'єктом контролю першого і третього примірників акта ревізії контролюючий орган у передбачених Порядком та законодавством випадках подає правоохоронним органам акт про відмову від підпису, належним чином завірену копію другого примірника акта ревізії та долучає оригінал цього примірника до матеріалів ревізії.

Після надходження підписаних керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю першого і третього примірників акта ревізії контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня з моменту отримання видає об'єкту контролю другий примірник акта ревізії.

У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після повернення контролюючому органу акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження). Якщо протягом цього строку заперечення (зауваження) щодо акта не надійдуть, то контролюючий орган має право вжити відповідних заходів для реалізації результатів ревізії. Рішення про розгляд заперечень (зауважень), що надійшли з порушенням встановленого строку, приймає керівник контролюючого органу.

Контролюючий орган аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником контролюючого органу або його заступником.

З метою уточнення викладених у запереченнях (зауваженнях) фактів посадові особи контролюючого органу мають право вимагати від об'єкта контролю необхідні для перевірки документи та додаткові пояснення.

#### ***Вжиття заходів за результатами ревізії***

У міру виявлення ревізією порушень законодавства посадові особи контролюючого органу, не чекаючи закінчення ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для їх усунення та запобігання у подальшому.

Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, контролюючим органом у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування.

Про усунення виявлених ревізією фактів порушення законодавства цей об'єкт контролю у строк, визначений вимогою про їх усунення, повинен інформувати відповідний контролюючий орган із поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень.

Про результати ревізії, якою виявлено порушення законів та інших нормативно-правових актів, у визначені в пункті 46 Порядку № 550 строки інформуються органи управління об'єкта контролю та за необхідності відповідні органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

У разі, коли проведеною ревізією виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, матеріали таких ревізій у відповідні строки передаються до правоохоронних органів.

Про результати розгляду матеріалів ревізії (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють контролюючому органу протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення.

Якщо виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, контролюючий орган у відповідні строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

У разі, коли діями чи бездіяльністю працівників об'єкта контролю державі або підконтрольній установі заподіяна матеріальна шкода, контролюючий орган ставить вимоги перед керівником об'єкта контролю та органом його управління щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав контролюючі органи вживають заходів для забезпечення:

- притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;
- звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;
- застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

За спільним рішенням контролюючого органу та об'єкта контролю або його органу управління інформація про результати ревізії вноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться об'єктом контролю.

Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

Контролюючі органи здійснюють контроль за усуненням об'єктами контролю порушень законодавства за результатами аналізу їх зворотного інформування про вжиті заходи, а також під час наступних ревізій цих об'єктів контролю, систематично вивчають матеріали ревізій і на підставі їх узагальнення вносять відповідним органам державної влади та органам місцевого самоврядування пропозиції щодо перегляду нормативно-правових актів, усунення причин і умов, що сприяли порушенням законодавства [92].

#### **4.3.2.2. Забезпечення єдиних підходів під час підготовки до ревізії, її проведення, оформлення результатів та реалізації матеріалів**

З метою забезпечення єдиних підходів під час підготовки до ревізії, її проведення, оформлення результатів та реалізації матеріалів Наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 року № 90 затверджено «Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України» (далі – Рекомендації № 90) [16].

Рекомендації № 90 розроблено відповідно до Законом України № 2939-ХІІ від 26 січня 1993 року та Порядку № 550 [48; 92].

Наведені у Рекомендації № 90 терміни вживаються у значеннях, наведених у Законі № 2939-ХІІ від 26 січня 1993 року та Порядку № 550 проведення інспектування. Основні вимоги до оформлення результатів ревізії, порядку підписання акта ревізії та реалізації матеріалів визначені в Порядку № 550 [48; 92].

Рекомендації № 90 деталізують загальні вимоги та особливості підготовки до проведення ревізії, проведення та оформлення її результатів і реалізації матеріалів ревізії в межах вимог, визначених Порядком № 550.

#### ***Підготовка до проведення ревізії***

З метою глибокого і всебічного дослідження матеріалів і документів, які стосуються діяльності об'єкта контролю, що підлягатиме ревізії, ревізор на етапі підготовки до ревізії має здійснювати наступні заходи (залежно від наявності для цього часу):

1. Опрацювати нормативно-правову базу з питань функціонування об'єкта контролю, в тому числі на предмет прийняття, внесення змін, втрати чинності нормативно-правових актів, які регулюють сферу діяльності об'єкта контролю.

Зазначене дає змогу визначити основні види діяльності об'єкта контролю, структуру, особливості порядків використання коштів за окремими бюджетними програмами (для бюджетної установи), наявність повноважень щодо надання платних послуг тощо.

2. Проаналізувати матеріали контрольних заходів (акти ревізій, акти перевірок державних закупівель, аудиторські звіти), проведених на об'єкті контролю за попередній ревізійний період, що дасть змогу визначити типові для зазначеного об'єкта порушення, ризикові напрями діяльності та визначити

стан усунення порушень (відповідно до наказу ГоловКРУ від 22.12.2009 р. № 310 програми, акти ревізій та перевірок державних закупівель прикріплюються до інформаційних карток, складених за їх результатами).

3. Опрацювати наявну в Держфінінспекції та її територіальних органах (далі – органи Держфінінспекції) інформацію, отриману від фінансових органів та органів Державної казначейської служби щодо використання об'єктом контролю бюджетних коштів, операцій на реєстраційних рахунках в органах Державної казначейської служби, взятих зобов'язань, стану дебіторської та кредиторської заборгованостей тощо. Проаналізувати звітність та оперативну інформацію щодо виконання бюджетів та єдиної мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів у секторі, що стосується діяльності об'єкта контролю, отриманих від органів Державної казначейської служби. На територіальному рівні аналізується інформація, отримана від територіальних органів Державної казначейської служби відповідно до укладених угод на відповідному рівні чи на окремі запити територіальних органів Держфінінспекції (інформація надається відповідно до Плану заходів щодо взаємодії Головного контрольно-ревізійного управління України з Державним казначейством України з питань надання звітності, оперативної інформації про виконання бюджетів і єдиної мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, затвердженого спільним наказом ГоловКРУ та Державного казначейства України від 03.06.2011 р. № 131/147).

4. Проаналізувати отриману (за необхідності) на запит від органів Державної податкової служби інформацію стосовно підконтрольного суб'єкта господарювання, в тому числі щодо наданих йому податкових пільг, банківських установ, у яких він обслуговується, та контрагентів (інформація надається в рамках Угоди від 12.06.2003 р. про взаємний обмін інформацією між ГоловКРУ та ДПА).

5. Опрацювати інформацію, отриману від органів Фонду державного майна України, що стосується діяльності об'єкта контролю. Зокрема, дані щодо обсягів та стану використання державного майна державними підприємствами, об'єднаннями, установами, організаціями, господарськими товариствами, у статутному капіталі яких акції (частки, паї) належать державі, балансоутримувачами державного майна тощо (інформація надається на рівні Держфінінспекції відповідно до Угоди про обмін інформацією між Головним контрольно-ревізійним управлінням України та Фондом державного майна України від 02.09.2010 р. № 73/363).

6. Проаналізувати іншу наявну в органах Держфінінспекції інформацію з питань діяльності об'єкта контролю, зокрема доручення правоохоронних органів щодо ймовірних фактів порушень, «сумнівних» операцій тощо, звернення громадян (в тому числі під час прийому громадян), отриману інформацію за «телефоном довіри», інформацію від підприємств, установ і організацій, що мали відносини з об'єктом контролю в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності.

7. Дослідити інформацію, що може стосуватись діяльності об'єкта контролю, на офіційних веб-сайтах державних органів, зокрема:



– Фонду державного майна України ([www.spfu.gov.ua](http://www.spfu.gov.ua)) стосовно корпоративних прав держави, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які за результатами інвентаризації об'єктів державної власності «визнані» органами управління (належність до сфери управління відповідного органу державної влади підтверджена цим органом) та обліковуються в Єдиному реєстрі об'єктів державної власності або «не визнані» органами управління (належність до сфери управління відповідного органу державної влади не підтверджена цим органом) у контексті суб'єктів управління, потенційних об'єктів оренди державного майна;

– Державної служби статистики України ([www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)) щодо результатів визначення основного виду економічної діяльності підприємств, наявних статистичних даних стосовно цін і тарифів;

– Міністерства економічного розвитку та торгівлі ([www.me.gov.ua](http://www.me.gov.ua)) щодо здійснення державних закупівель;

– Центру адаптації державної служби до стандартів ЄС Національного агентства України з питань державної служби ([www.center.gov.ua](http://www.center.gov.ua)) щодо реєстру адміністративних послуг;

– офіційному веб-сайті об'єкта контролю та його органу управління (за наявності).

Проаналізувати інші наявні в мережі Інтернет чи інших засобах інформації відомості щодо проблем у діяльності об'єкта контролю, факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном.

8. У випадку відсутності необхідної інформації чи потреби отримання додаткових відомостей про діяльність об'єкта контролю орган Держфінінспекції, керуючись пунктом 6 Порядку проведення інспектування, надсилає письмове звернення органам державної влади, місцевого самоврядування, підприємствам, установам і організаціям щодо надання інформації, що стосується діяльності та фінансового стану об'єкта контролю.

9. На підставі проведеного аналізу інформації щодо діяльності об'єкта контролю керівник ревізійної групи визначається з питаннями програми ревізії, затратами трудових ресурсів, термінами, а також відбирає найбільш ризикові господарські операції об'єкта контролю, що заслуговують більш ретельної перевірки під час проведення ревізії, крім того враховує таке:

– якщо об'єкт контролю є бюджетною установою, програма ревізії складається з дотриманням Примірної програми ревізії бюджетної установи, затвердженої наказом Держфінінспекції від 14.10.2011 р. № 14;

– якщо об'єкт контролю є суб'єктом господарювання державного сектору економіки, програма ревізії складається з дотриманням Примірної програми ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання державного сектору економіки, затвердженої наказом Головкинспекції від 14.02.2011 р. № 28;

– у разі проведення ревізії за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи або за постановою органу досудового слідства, питання програми

ревізії викладаються у редакції, сформульованій у відповідному рішенні суду (поданні прокурора або слідчого) або постанові органу досудового слідства.

10. Склад, кількість посадових осіб органу Держфінінспекції та строки проведення ревізії визначаються з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань та в межах визначеної законодавством її тривалості.

Керівником ревізійної групи складається Робочий план за формою, встановленою наказом ГоловКРУ від 10.05.2006 р. № 152 «Про затвердження форм журналів та форми Робочого плану на проведення ревізії».

Робочий план складається і підписується керівником ревізійної групи та затверджується керівником відповідного самостійного структурного підрозділу Держфінінспекції або державної фінансової інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, містах або міжрайонної, об'єднаної в районах та містах державної фінансової інспекції (або особами, що їх заміщують).

Керівник ревізійної групи до початку проведення ревізії забезпечує ознайомлення з робочим планом під підпис всіх учасників ревізійної групи.

Примірний робочий план ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання державного сектору економіки затверджений наказом ГоловКРУ від 14.02.2011 р. № 28.

11. Програма ревізії та робочий план за ініціативою керівника ревізійної групи можуть бути відкориговані під час ревізії за результатами дослідження окремих документів об'єкта контролю. Зокрема, при виході на об'єкт контролю необхідно проаналізувати матеріали контрольних заходів, проведених як органами Держфінінспекції (якщо це не було зроблено раніше), так і іншими контролюючими органами з питань, що належать до компетенції органів Держфінінспекції, за період, який підлягає ревізії. Опрацьовані матеріали можна використати для коригування програми чи робочого плану ревізії: виключити окремі питання ревізії, періоди, за який вони перевіряються, або ж врахувати відповідні матеріали при визначенні періодів вибіркового перевірок тощо.

Зміни до програми ревізії та робочого плану затверджуються і підписуються працівниками органу Держфінінспекції, які перебувають на посадах того ж рівня, що і для підписання та затвердження програми ревізії та робочого плану.

#### ***Загальні рекомендації щодо організації та проведення ревізій***

1. Перед початком проведення планової ревізії керівник ревізійної групи готує повідомлення об'єкта контролю про проведення ревізії, яке підписується керівником органу Держфінінспекції чи його заступником.

Повідомлення не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку планової ревізії надається об'єкту контролю одним із способів: особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю; через канцелярію (діловодну службу) з відміткою на примірнику повідомлення органу Держфінінспекції про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який

здійснив реєстрацію; рекомендованим поштовим відправленням із повідомленням (при цьому на примірнику повідомлення, що залишається в органі Держфінінспекції, зазначаються реквізити поштового повідомлення).

Повідомлення щодо проведення позапланової ревізії не надсилається.

2. На проведення ревізії керівником ревізійної групи на кожну посадову особу Держфінінспекції та залученого спеціаліста виписується в двох примірниках направлення встановленого Держфінінспекцією зразка, яке підписується керівником органу Держфінінспекції чи його заступником.

3. Із виходом на об'єкт контролю керівник ревізійної групи надає керівнику об'єкта контролю чи його уповноваженому заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду) під розписку на примірниках органу Держфінінспекції та розписується в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю.

У разі ненадання об'єктом контролю журналу реєстрації перевірок такий факт надалі фіксується у вступній частині акта ревізії.

Також керівник ревізійної групи видає керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу Держфінінспекції для ознайомлення один примірник програми ревізії. Якщо керівництво об'єкта контролю відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, це зазначається у вступній частині акта ревізії.

4. Питання програми ревізії, що підлягають контролю, перевіряються шляхом **документальної** та/або **фактичної перевірки**.

4.1. Документальна перевірка передбачає контроль за документами об'єкта контролю на предмет:

- дотримання вимог законодавчих та нормативних актів щодо порядку складання (оформлення) первинних, зведених облікових, підтвердних та інших документів об'єкта контролю (перевірка за формою);

- відповідності господарських операцій, що зафіксовані первинними, зведеними обліковими, підтвердними чи іншими документами, нормам, встановленим законодавством та внутрішніми регламентами (документами) установи, прийнятими в межах законодавства (перевірка за змістом).

(Основні вимоги до первинних облікових документів та реєстрів бухгалтерського обліку, відображення господарських операцій, виправлення помилок у бухгалтерському обліку, зберігання документів встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.)

Під час документальної перевірки порядку складання (оформлення) документів (перевірка за формою) звертається увага на:

- наявність та правильність заповнення обов'язкових реквізитів документів (наприклад: касові, авансові, матеріальні звіти, розрахункові відомості тощо): назва установи, від імені якої складено документ, назва документа (форми), код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі), посади,

прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл на здійснення господарської операції, безпосередніх виконавців операції, їхні особисті підписи та підписи осіб, відповідальних за складання документа;

- необхідність використання у встановлених випадках бланків типових та спеціалізованих форм, затверджених уповноваженими органами, можливість використання самостійно виготовлених бюджетною установою бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм;

- способи й засоби заповнення документів, несанкціоноване втручання в їх оформлення та їх повторне використання (відсутність прокреслень у вільних рядках, погашень штампами або надписом вручну «Одержано» чи «Сплачено» із зазначенням дати на документах, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також наявність непомітних виправлень в них);

- забезпечення збереження документів протягом встановленого періоду їх зберігання;

- своєчасність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, зафіксованих первинними та підтверджувальними документами;

- наявність усіх первинних, підтверджувальних чи інших документів, які засвідчують здійснення господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку;

- повноту перенесення інформації про господарські операції установи за певний період часу (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів у згрупованому виді до бухгалтерських звітів та фінансової звітності.

4.2. Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю готівки, цінних паперів, бланків суворой звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, застосування норм витрат сировини і матеріалів, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт тощо, які ініціюються посадовими особами Держфінінспекції та проводяться відповідними комісіями, призначеними наказом керівника бюджетної установи, в присутності посадових осіб органів Держфінінспекції за участі матеріально-відповідальної особи, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представника суб'єкта господарювання, яким виконувались роботи.

5. З метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю можуть проводитися на інших підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки (порядок проведення зустрічних звірок визначено пунктом 26 Порядку № 550). З цією ж метою до юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців можуть направлятися запити щодо надання інформації, документів і матеріалів, необхідних для підтвердження під час ревізії операцій об'єкта контролю [16].

#### 4.3.2.3. Різновид здійснення інспектування

Різновидом здійснення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами інспектування є:

– проведення ревізії за зверненням правоохоронних органів (*питання винесено в окремий Розділ*);

– проведення ревізії місцевого бюджету;

– проведення ревізій органами державної контрольно-ревізійної служби в органах державної влади і місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що проводять діяльність, пов'язану з державною таємницею.

***Розглянемо докладніше особливості щодо планування, організації та проведення за кожним різновидом контрольних повноважень під час здійснення інспектування.***

*По-перше, розглянемо особливості ревізії місцевого бюджету.*

План ревізій місцевого бюджету складається на рік і погоджується з відповідними місцевими фінансовими органами, органами Казначейства та ДПС.

До проведення ревізії місцевого бюджету контролюючі органи можуть залучати інші органи державної влади в установленому законодавством порядку.

Результати ревізії місцевого бюджету відображаються у зведений довідці, яка формується на підставі актів ревізій та інших матеріалів, оформлених за результатами контрольних заходів.

*По-друге, розглянемо проведення ревізій органами державної контрольно-ревізійної служби в органах державної влади і місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що проводять діяльність, пов'язану з державною таємницею.*

Порядок проведення ревізій органами державної контрольно-ревізійної служби в органах державної влади і місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що проводять діяльність, пов'язану з державною таємницею, затверджений Наказом Головкин України від 10.10.2006 № 337, регулює проведення органами служби ревізій в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що проводять діяльність, пов'язану з державною таємницею (далі – об'єкт контролю), після надання їм Службою безпеки України відповідно до Закону України «Про державну таємницю» спеціального дозволу на провадження діяльності, пов'язаної з державною таємницею.

Доступ посадових осіб служби до державної таємниці на об'єкті контролю здійснюється з письмового дозволу керівника об'єкта контролю після пред'явлення документа, що посвідчує особу, довідки про наявність допуску до державної таємниці (далі – довідка) та припису на виконання завдання (далі – припис), які передбачені законодавством України. Довідки підписуються керівником режимно-секретного органу (далі – РСО) служби, скріплюються печаткою цього органу, реєструються в журналі обліку довідок про наявність допуску до державної таємниці і видаються під розписку у цьому журналі на термін до 12 місяців.

Згідно з вимогами Закону України «Про державну таємницю» посадові особи служби, яким надано допуск до державної таємниці, зобов'язані:

- не допускати розголошення будь-яким способом державної таємниці, яка їм довірена або стала відомою у зв'язку з виконанням службових обов'язків;
- не брати участі в діяльності політичних партій та громадських організацій, діяльність яких заборонена в порядку, встановленому законом;
- не сприяти іноземним державам, іноземним організаціям чи їх представникам, а також окремим іноземцям та особам без громадянства у провадженні діяльності, що завдає шкоди інтересам національної безпеки України;
- виконувати вимоги режиму секретності;
- повідомляти посадових осіб, які надали їм доступ до державної таємниці, та відповідні РСО про виникнення обставин, що перешкоджають збереженню довіреної їм державної таємниці, а також повідомляти у письмовій формі про свій виїзд з України; дотримуватися інших вимог законодавства про державну таємницю.

Вилучення документів, що містять державну таємницю, чи інших носіїв секретної інформації проводиться в установленому законодавством порядку. Вилучені документи можуть використовуватись як докази без зняття грифу секретності тільки в кримінальних справах, провадження яких у правоохоронних органах та судах здійснюється з дотриманням вимог режиму секретності відповідно до законодавства.

Після ознайомлення з документами, що містять державну таємницю, керівник структурного підрозділу об'єкта контролю на зворотному боці припису зазначає, з якими конкретно матеріальними носіями секретної інформації ознайомлена посадова особа служби, їх найвищий гриф секретності. Посадова особа служби повинна бути ознайомлена із змістом такого запису.

Приписи повертаються в РСО об'єкта контролю. Вони зберігаються у номенклатурних справах об'єкта контролю терміном не менш як 10 років.

На підставі запису в приписі у довідці робиться позначка про ступінь секретності відомостей, з якими ознайомлена посадова особа служби під час проведення ревізії. Ця позначка засвідчується підписом керівника РСО об'єкта контролю та скріплюється печаткою РСО об'єкта контролю. Довідка повертається посадовій особі служби.

Посадові особи служби, винні у порушенні законодавства про державну таємницю, несуть дисциплінарну, адміністративну та кримінальну відповідальність згідно із Законом.

#### **4.3.3. Перевірки державних закупівель органами Державної фінансової інспекції**

Законом України № 2939-ХІІ від 26 січня 1993 року дається загальне визначення перевірки державних закупівель як одного з методів реалізації державного фінансового контролю [48; 86].

**Перевірка державних закупівель** полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті.

Контроль за дотриманням законодавства щодо закупівель здійснюється як у порядку проведення перевірки державних закупівель, так і під час державного фінансового аудиту та інспектування.

Крім зазначеного Закону, здійснення перевірки державних закупівель регулюється Порядком проведення перевірок державних закупівель органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом Головного контрольно-ревізійного управління від 26 червня 2007 року № 136 (далі – Порядок № 136) [70].

Згідно з указаним Порядком № 136 визначається процедура проведення органами державної контрольно-ревізійної служби перевірки державних закупівель та терміни що вживаються.

**Дано визначення базовим термінам:**

**1) акт перевірки** – документ, який складається особою (особами), що проводила перевірку державних закупівель, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта перевірки (за їх наявності) та висновки на них є його невід’ємною частиною;

**2) акт перевірки з окремих питань** – документ, який складається особою (особами), що проводить перевірку державних закупівель, фіксує окремі результати її проведення на будь-якій стадії державних закупівель до закінчення всієї процедури закупівлі;

**3) виїзна перевірка державних закупівель** – перевірка державних закупівель на об’єкті контролю, яка проводиться за його місцезнаходженням чи за місцем розташування об’єкта його права власності;

**4) документи об’єкта контролю** – будь-які документи (оригінали або належним чином завірені копії), що стосуються процедури державної закупівлі на всіх її стадіях;

**5) звернення** – заява або скарга суб’єкта права звернення, що надійшли до органів ДКРС щодо факту порушення законодавства про закупівлі, наслідком якого стало порушення його законних прав та інтересів;

**6) керівник органу ДКРС** – Держфінінспекція, її територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, районах, містах або міжрайонні, об’єднані в районах та містах територіальні органи, головні інспектори в районах та містах;

**7) зустрічна звірка** – метод документального підтвердження у суб’єктів господарювання, які мали правові відносини з підконтрольною установою, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з’ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольної установи;

**8) невиїзна перевірка державних закупівель** – перевірка державних закупівель, що здійснюється шляхом запиту та отримання від об'єкта контролю необхідних документів, їх розгляду й аналізу;

**9) об'єкт контролю** – органи державної влади, влади Автономної Республіки Крим, місцевого самоврядування, інші органи, установи, організації, визначені Конституцією та іншими актами законодавства України, а також установи чи організації, утворені у встановленому порядку органами державної влади, влади Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування та уповноважені на отримання державних коштів, взяття за ними зобов'язань і здійснення платежів, а також підприємства та їх об'єднання;

**10) планова перевірка державних закупівель** – виїзна чи невиїзна перевірка державних закупівель, яка передбачена в плані контрольно-ревізійної роботи органу ДКРС;

**11) позапланова перевірка державних закупівель** – виїзна чи невиїзна перевірка державних закупівель, яка не передбачена в плані контрольно-ревізійної роботи органу ДКРС і проводиться за наявності підстав, передбачених цим Порядком;

**12) стадія державної закупівлі** – будь-який момент державної закупівлі протягом усього періоду її тривалості, починаючи з планування та оприлюднення інформації про державну закупівлю і до повного виконання зобов'язань за договором, укладеним за її результатами;

**13) суб'єкт права звернення** – фізична чи юридична особа (резидент або нерезидент), що документально підтвердила намір взяти участь у процедурі закупівлі та подає або подала пропозицію конкурсних торгів, інші фізичні або юридичні особи, які мали правові відносини з об'єктом контролю щодо державних закупівель у частині цих взаємовідносин.

**Планування, організація та проведення перевірок державних закупівель**

Для здійснення контролю за державними закупівлями органи ДКРС на підставах, визначених нормативно-правовими актами, можуть: робити запити об'єктам контролю, брати участь у засіданнях комітету з конкурсних торгів на всіх стадіях державних закупівель під час здійснення контрольних заходів, бути присутніми як залученим спеціалістам відповідно до Закону України «Про здійснення державних закупівель» під час розгляду скарг органом, уповноваженим на це законом, та проводити перевірки державних закупівель із питань, що розглядаються під час оскарження, отримувати документи та відповідну інформацію до початку та в процесі перевірки державних закупівель, у тому числі від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, Національного банку України та його установ, банків, фінансових установ, інформацію, що стосується діяльності та фінансового стану об'єкта контролю.

Перевірка державних закупівель може здійснюватися у плановому та позаплановому порядку, з виїздом або без виїзду до об'єкта контролю.



У плановому порядку перевірка державних закупівель проводиться органами ДКРС на підставі Плану контрольно-ревізійної роботи.

Проведення позапланових перевірок державних закупівель здійснюється за рішенням керівника відповідного органу ДКРС за наявності однієї з таких підстав:

- доручення або рішення Кабінету Міністрів України, доручення Прем'єр-міністра України, звернення народного депутата України щодо проведення перевірки, що не можуть бути виконані в плановому порядку;
- у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, наданих у зверненні, якщо об'єкт контролю не надав пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий запит органу ДКРС протягом трьох робочих днів від дня отримання запиту;
- звернення об'єкта контролю або органу його управління, яке взяте органом ДКРС до виконання;
- скарги на дії або бездіяльність посадових осіб органів ДКРС під час проведення службових розслідувань відносно цих осіб.

Невиїзна перевірка державних закупівель призначається у разі, коли необхідний документальний аналіз питань, що перевіряються.

Невиїзна перевірка державних закупівель розпочинається шляхом направлення до об'єкта контролю запиту на отримання документів або надання відповідної інформації.

Невиїзна перевірка державних закупівель за рішенням керівника органу ДКРС у передбачених цим Порядком випадках може продовжитися виїзною перевіркою державних закупівель з виходом на об'єкт контролю.

Виїзна перевірка державних закупівель призначається у випадку, коли виникає потреба у фактичному та документальному аналізі питань, що перевіряються, а також якщо об'єкт контролю не надав достатніх пояснень та документальних підтверджень на письмовий запит органу ДКРС протягом 3 робочих днів із дня отримання запиту. Для проведення виїзної перевірки державних закупівель посадовим особам органу ДКРС та залученим спеціалістам видається направлення встановленого Головкингу зразка із зазначенням строку перебування на об'єкті контролю.

Планова виїзна перевірка державних закупівель розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після надсилання повідомлення об'єкту контролю.

Про проведення позапланової виїзної перевірки державних закупівель, невиїзної перевірки державних закупівель та зустрічної звірки повідомлення не направляється.

Орган ДКРС повідомляє об'єкт контролю про дату початку планової виїзної перевірки державних закупівель одним із таких способів:

- особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта контролю;

– через канцелярію (діловодну службу) з позначенням на копії повідомлення дати прийняття та підписом працівника канцелярії (загального відділу), який прийняв повідомлення;

– рекомендованим поштовим відправленням із повідомленням.

При цьому на копії повідомлення, що залишається в органі ДКРС, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до матеріалів перевірки державних закупівель.

Склад, кількість та строк перебування на об'єкті контролю посадових осіб органів ДКРС, які направляються на виїзну перевірку державних закупівель, визначаються органом ДКРС з урахуванням обсягу питань, що перевіряються. Строк перебування на об'єкті контролю під час такої перевірки продовжується за рішенням керівника органу ДКРС у межах, установлених цим Порядком.

Загальний строк перебування на об'єкті контролю посадових осіб органу ДКРС та залучених спеціалістів під час здійснення ними виїзної перевірки державних закупівель не може перевищувати 45 робочих днів.

До участі в перевірці державних закупівель за письмовим зверненням керівника органу ДКРС можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, експерти.

Під час проведення виїзної перевірки державних закупівель органом ДКРС на кожну посадову особу органу ДКРС та залученого спеціаліста оформляються у двох примірниках направлення встановленого Головки КРУ зразка із зазначенням строку їх перебування на об'єкті контролю. У разі продовження строку посадовим особам органу ДКРС та залученим спеціалістам видаються нові направлення. Під час проведення виїзної перевірки державних закупівель групою працівників органу ДКРС керівник органу ДКРС призначає її керівника.

Посадові особи органів ДКРС у разі проведення виїзної перевірки державних закупівель зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (за його наявності). Факт ненадання об'єктом контролю журналу фіксується в акті перевірки або акті перевірки з окремих питань.

Керівник об'єкта контролю, у якому проводиться виїзна перевірка, та керівник суб'єкта господарювання, де проводиться зустрічна звірка, зобов'язані забезпечити посадовим особам органів ДКРС та залученим спеціалістам місце для роботи, створити умови для зберігання документів та можливість користуватися зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою.

Перевірки державних закупівель проводяться з застосуванням фактичного та документального прийомів контролю.

Фактичний аналіз здійснюється під час проведення виїзної перевірки державних закупівель шляхом безпосереднього контролю відповідності проведення процедури державної закупівлі положенням чинного законодавства у сфері державних закупівель на об'єкті контролю, інвентаризації, обстеження та контрольного обміру закуплених (отриманих) об'єктом

контролю товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг та інших дій відповідно до повноважень органу ДКРС, при цьому об'єктом контролю забезпечується доступ на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать об'єкту контролю.

У разі відмови об'єкта контролю у проведенні таких дій орган ДКРС має право притягнути до адміністративної відповідальності в межах наданих йому повноважень, звернутися до суду з метою спонукати до їх проведення, а до ухвалення судом відповідного рішення у присутності понятих та представників цього об'єкта контролю опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви відповідно до процедур, передбачених чинним законодавством, зокрема Порядком опечатування органами державної контрольно-ревізійної служби кас, касових приміщень, складів та архівів.

Посадові особи органу ДКРС мають право вимагати від керівників об'єкта контролю створення належних умов для проведення фактичного аналізу за участю матеріально відповідальних осіб об'єкта контролю або без них, а в разі аналізу обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавця робіт.

*Документальний аналіз* здійснюється шляхом запиту документів та під час виїзних перевірок державних закупівель. Під час проведення цього аналізу перевіряється відповідність документів об'єкта контролю вимогам законодавства. У разі ведення документообігу з використанням електронних засобів зберігання й обробки інформації на вимогу посадової особи органу ДКРС керівник об'єкта контролю повинен забезпечити безперешкодний доступ до баз даних в електронному вигляді та на вимогу посадової особи органу ДКРС оформити відповідні документи на паперовому носії.

Надання завірених копій документів об'єкта контролю посадовим особам органу ДКРС щодо проведення процедур державних закупівель для підтвердження фактів, викладених в акті перевірки або акті перевірки з окремих питань, забезпечується головою комітету з конкурсних торгів, іншою уповноваженою ним особою або керівником чи заступником керівника об'єкта контролю.

З метою попередження порушень у сфері державних закупівель органи ДКРС мають право аналізувати документи комітету з конкурсних торгів на будь-якій стадії їх складання та за результатами такого аналізу, у разі встановлення порушень пред'являти вимоги щодо їх усунення відповідно до законодавства.

Надання копій бухгалтерських документів (у разі потреби) забезпечується головним бухгалтером, або його заступником, або уповноваженою на це посадовою особою об'єкта контролю.

Якщо у наданні завірених копій документів відмовлено, про це зазначається в акті перевірки або акті перевірки з окремих питань.

Відомості про результати перевірки державних закупівель на об'єкті контролю не підлягають розголошенню до їх повного документування в акті перевірки або акті перевірки з окремих питань, крім випадків, передбачених законодавством.

Для належного проведення перевірки посадові особи органу ДКРС мають право вимагати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єкта контролю надання письмових пояснень, отримувати в об'єкта контролю відомості, що становлять комерційну таємницю. Якщо працівники об'єкта контролю відмовляються надавати письмові пояснення або відомості, цей факт фіксується в акті перевірки чи акті перевірки з окремих питань.

Посадові особи органу ДКРС можуть вилучати оригінали документів за процедурою, передбаченою Порядком проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою.

Перевірка державних закупівель може бути призупинена за рішенням керівника органу ДКРС на підставі письмового подання посадової особи органу ДКРС, яка її проводить. У разі призупинення складається акт перевірки з окремих питань, який оформлюється у тому самому порядку, що й акт перевірки державних закупівель. Перевірка державних закупівель може призупинятися у таких випадках:

- а) якщо не відбулися всі стадії державної закупівлі;
- б) у разі потреби проведення зустрічних звірок (направлення запитів);
- в) під час оскарження процедур державних закупівель;
- г) у разі проведення перевірки декількох процедур державних закупівель в межах одного контрольного заходу, якщо не завершені всі стадії однієї з цих процедур державних закупівель.

Акт перевірки з окремих питань не складається у разі призупинення перевірки державних закупівель на строк, що не перевищує 3 робочих дні.

У разі виявлення порушень у сфері державних закупівель керівнику об'єкта контролю направляються вимоги щодо їх усунення.

Поновлення проведення перевірки державних закупівель можливе за рішенням керівника органу ДКРС. Поновлена перевірка державних закупівель може бути виїзною чи невиїзною незалежно від того, яким чином вона була розпочата.

У разі поновлення перевірки державних закупівель посадовим особам органу ДКРС та залученим спеціалістам під час здійснення ними виїзної перевірки державних закупівель видаються направлення із зазначенням строку перебування на об'єкті контролю, який не повинен перевищувати загального строку перебування на об'єкті контролю.

Строк, на який зупинено перевірки державних закупівель, не включається до тривалості її проведення.

У разі зупинення перевірки державних закупівель орган ДКРС надсилає об'єкту контролю та органу, який ініціював проведення перевірки державних закупівель, письмове повідомлення про дату зупинення перевірки державних закупівель.

У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб органів ДКРС та залучених спеціалістів до проведення перевірки державних закупівель та ненадання або відсутності необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від органу ДКРС обставин, що унеможливають або перешкоджають

проведенню перевірки, посадовою особою органу ДКРС складається відповідний акт із зазначенням таких фактів, який підписується та вручається об'єкту контролю у тому самому порядку, що й акт перевірки. За таких обставин перевірка державних закупівель не вважається проведеною і орган ДКРС має право вдруге організувати та провести перевірку державних закупівель об'єкта контролю.

Про факти, що перешкоджають проведенню перевірки, орган ДКРС письмово інформує правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством. Перешкоджання посадовим особам органу ДКРС у проведенні перевірки є підставою для притягнення керівника об'єкта контролю до відповідальності згідно із законодавством.

На підставі акта, складеного відносно вищезгаданих фактів (факту), орган ДКРС пред'являє письмові вимоги об'єкту контролю із зазначенням строків їх виконання та інформує орган управління об'єкта контролю.

З метою документального підтвердження виду, обсягу операцій та розрахунків з об'єктом контролю, з'ясування їх реальності і повноти відображення в обліку органи ДКРС можуть проводити зустрічні звірки у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з об'єктом контролю за процедурою, передбаченою Порядком проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою.

#### ***Оформлення та реалізація результатів перевірки державних закупівель***

Результати перевірки державних закупівель, проведеної органами ДКРС, викладаються в акті перевірки. У випадках призупинення перевірки – в акті перевірки з окремих питань.

Складання акта перевірки (акта перевірки з окремих питань), подання його на підпис та підписання, реалізація результатів перевірки державних закупівель проходять за процедурами, передбаченими Порядком проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою.

Акт перевірки (акт перевірки з окремих питань) підписується головою комітету з конкурсних торгів, керівником, головним бухгалтером об'єкта контролю, а у разі їх відсутності – іншими уповноваженими на виконання їх функцій особами та посадовою особою органу ДКРС.

У разі проведення перевірки посадовими особами органу ДКРС і залученими спеціалістами у складі групи акт перевірки (акт перевірки з окремих питань) підписує керівник групи.

Результати перевірки державних закупівель, проведеної органами ДКРС, можуть бути оскаржені об'єктом контролю, що перевірявся, в порядку, передбаченому чинним законодавством.

У разі, коли вищий орган ДКРС у порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу ДКРС, викладених в акті перевірки (акті перевірки з окремих питань), складених нижчим органом ДКРС, виявляє їх невідповідність вимогам законів, стосовно посадових осіб проводиться службове розслідування й призначається перевірка державних закупівель.

За їх результатами акт перевірки (акт перевірки з окремих питань) може бути відкликано вищим органом ДКРС.

Інформація про перевірки державних закупівель може передаватися органами ДКРС іншим суб'єктам правовідносин у межах повноважень, передбачених законом.

За погодженням органом, який уповноважений на це законом, процедури закупівлі в одного учасника, інших питань державних закупівель посадові особи структурного підрозділу з питань державних закупівель Головки КРУ можуть вивчати документи, надані на погодження, проводити аналіз порушень у них питань щодо відповідності законодавству та інформують керівництво уповноваженого органу за результатами.

За результатами перевірки державних закупівель посадовою особою, що здійснювала таку перевірку, на розгляд керівнику органу ДКРС може вноситись пропозиція щодо проведення перевірки всього комплексу питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю шляхом інспектування або аудиту [70].

#### 4.4. ЗАСТОСУВАННЯ ЗУСТРІЧНИХ ЗВІРОК

Згідно з положенням Закону України № 2939-ХІІ від 26 січня 1993 року, зустрічні звірки, які проводяться органами державного фінансового контролю, **не є контрольними заходами, але є певним інструментом ревізора** [48; 86].

Зустрічні звірки проводяться у разі виникнення потреби у них на підставі направлення, виписаного керівником органу державного фінансового контролю.

Зустрічна звірка проводиться з метою документального підтвердження виду, обсягу операцій та розрахунків з об'єктом контролю – підконтрольною установою, з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку.

Зустрічна звірка проводиться шляхом документального і фактичного дослідження виду, обсягу операцій, проведених між суб'єктом господарювання та об'єктом контролю – підконтрольною установою.

Для проведення зустрічної звірки посадовій особі контролюючого органу видається направлення встановленого Держфінінспекцією зразка за підписом керівника, скріпленим печаткою відповідного контролюючого органу.

У разі недопущення посадової особи контролюючого органу до проведення зустрічної звірки складається за підписом посадових осіб контролюючого органу акт, у якому фіксується такий факт, і невідкладно письмово інформуються правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Стосовно осіб підконтрольної установи, які чинять перешкоди у проведенні зустрічної звірки і ревізії, вживають заходів для притягнення до адміністративної відповідальності.

За результатами такої звірки складається у двох примірниках довідка, один примірник якої видається суб'єкту господарювання, що мав правові відносини з об'єктом контролю – підконтрольною установою, у тому ж порядку, що і акт ревізії. Другий примірник довідки долучається до матеріалів ревізії.

#### **4.5. ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ У СКЛАДІ РЕВІЗІЙНИХ КОМІСІЙ ГОСПОДАРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ, У ЯКИХ КОРПОРАТИВНІ ПРАВА ДЕРЖАВИ ПЕРЕВИЩУЮТЬ 50 ВІДСОТКІВ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

Державна фінансова інспекція, крім визначених контрольних заходів (Державний фінансовий аудит, перевірка державних закупівель та інспектування), має повноваження стосовно входження до складу ревізійних комісій господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу, як передбачено вимогами постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації статті 11 Закону України "Про управління об'єктами державної власності"» від 21 березня 2007 р. № 536 (далі – Постанова № 536).

Згідно з вимогами Постанови № 536 до складу ревізійних комісій господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу (далі – господарські організації), включаються представники Державної фінансової інспекції у разі наявності одного з таких критеріїв:

- господарська організація має стратегічне значення для економіки та безпеки держави та/або займає монопольне становище на ринку товарів (робіт, послуг);
- господарська організація має непогашений кредит, залучений державою або під державні гарантії;
- дохід господарської організації за результатами останнього звітного року перевищує 5 млн гривень.

У всіх інших випадках до складу зазначених комісій включаються представники Державної податкової адміністрації.

Представники Державної податкової служби та Державної фінансової інспекції, яких включено до складу ревізійних комісій господарських організацій, у межах наданих законодавством повноважень:

- сприяють організації проведення Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами або органами державної податкової служби контрольних заходів у господарських організаціях за ініціюванням органів господарських організацій, до компетенції яких належить зазначене питання;
- вносять обґрунтовані пропозиції керівництву Державної фінансової інспекції та її територіальних органів або органів державної податкової служби щодо необхідності проведення контрольних заходів в господарських

організаціях із певного комплексу або окремих питань їх фінансово-господарської діяльності;

- забезпечують урахування у звітах ревізійних комісій господарських організацій результатів контрольних заходів, проведених Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами або органами державної податкової служби;

- сприяють реалізації господарськими організаціями матеріалів контрольних заходів, проведених Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами або органами державної податкової служби.

Органи, що здійснюють управління об'єктами державної власності, повинні забезпечити включення до складу ревізійних комісій господарських організацій представників Державної податкової служби або Державної фінансової інспекції відповідно до критеріїв, визначених Постановою № 536.

#### **4.6. ЗАХОДИ ВПЛИВУ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ТА ЗА ЙОГО РЕЗУЛЬТАТАМИ**

Відповідно до чинного законодавства, зокрема Кодексу України про адміністративні правопорушення, Положення про Державну фінансову інспекцію України, Постанови Кабінету Міністрів України від 19 липня 2006 р. № 1028 «Про затвердження Порядку опечатування органами державної контрольно-ревізійної служби кас, касових приміщень, складів та архівів», Державна фінансова інспекція має повноваження щодо забезпечення проведення контрольних заходів у повному обсязі та по їх результатах вжиття відповідних заходів, спрямованих на захист державних інтересів, а саме:

- вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови в її проведенні звертатися до суду щодо спонукання до проведення інвентаризації, а до ухвалення відповідного рішення судом опечатувати в установленому порядку каси, касові приміщення, склади та архіви;

- зупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

- вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними державними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

- порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства,



у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

– накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, адміністративні стягнення [6; 22].

Розглянемо докладніше питання застосування опечатування в установленому порядку каси, касових приміщень, складів та архівів, зупинення операцій із бюджетними коштами, а також накладання адміністративних стягнень за порушення бюджетного законодавства.

#### **4.6.1. Опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів**

Опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів (далі – опечатування) здійснюється у разі відмови керівника підконтрольної установи виконати письмову вимогу посадової особи органу контрольної служби, що проводить ревізію, провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків (далі – інвентаризація).

Порядок опечатування органами державної контрольно-ревізійної служби кас, касових приміщень, складів та архівів затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 19 липня 2006 р. № 1028 (далі – Порядок №1028).

У цьому разі посадова особа невідкладно складає акт про відмову у проведенні інвентаризації та письмово інформує про це керівника органу контрольної служби (його заступника), який приймає рішення про необхідність звернення до суду для забезпечення проведення інвентаризації.

Опечатування здійснюється після направлення органом контрольної служби звернення до суду з метою спонукання до проведення інвентаризації.

Безпосереднє опечатування здійснюється посадовою особою у присутності не менш як двох понятих та представника підконтрольної установи.

Під час опечатування як поняті запрошуються будь-які дієздатні особи, зокрема працівники підконтрольної установи, за винятком керівника (його заступника) або особи, відповідальної за збереження основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів у касах, касових приміщеннях, на складах та в архівах, що опечатуються, і працівники органу контрольної служби, які не беруть безпосередньої участі у проведенні ревізії.

Керівник підконтрольної установи зобов'язаний забезпечити безперешкодний доступ понятих до кас, касових приміщень, складів та архівів, що опечатуються.

Для забезпечення присутності під час опечатування представника підконтрольної установи посадова особа письмово інформує керівника установи про місце, дату і час здійснення опечатування.

Представником підконтрольної установи визначається, як правило, особа, відповідальна за збереження основних фондів, товарно-матеріальних

цінностей, коштів у касах, касових приміщеннях, на складах та в архівах, що опечатуються.

У разі, коли представник підконтрольної установи не з'явився у відповідний час та місце, опечатування здійснюється без його участі, про що робиться відповідний запис у протоколі опечатування.

Факт здійснення опечатування оформляється протоколом, в якому зазначаються об'єкт (каса, касове приміщення, склад, архів), дата і час опечатування, прізвище та ініціали посадової особи, а також інших присутніх під час опечатування осіб.

Протокол складається у двох примірниках і скріплюється підписами осіб, зазначених у абзаці першому. Перший примірник долучається до матеріалів ревізії, другий надсилається рекомендованим листом із повідомленням керівника підконтрольної установи, про що робиться відповідний запис у протоколі.

Форма протоколу опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів і порядок його складання встановлюються ГоловКРУ.

Опечатування здійснюється на строк до ухвалення судом рішення щодо спонукання до проведення інвентаризації чи щодо відмови в її проведенні, але не більш як на 24 години з моменту здійснення опечатування. У разі неприйняття судом рішення до закінчення цього строку посадова особа може повторно опечатати зазначене приміщення.

Строк опечатування може бути продовжено лише до прийняття судом рішення щодо спонукання до проведення інвентаризації та створення підконтрольною установою умов для її проведення або рішення про відмову в проведенні інвентаризації.

Опечатування здійснюється шляхом наклеювання аркуша паперу в такий спосіб, щоб усунути можливість несанкціонованого доступу до кас, касових приміщень, складів та архівів. На аркуші зазначаються прізвище посадової особи, яка здійснює опечатування, дата і час, ставиться її підпис, який скріплюється печаткою органу контрольної служби чи його відокремленого підрозділу.

Після проведення опечатування посадова особа повинна переконатися у неможливості відновлення діяльності об'єкта без пошкодження аркуша паперу.

Відповідальність за цілість наклеєного під час опечатування аркуша паперу несе керівник підконтрольної установи (його заступник).

У разі повторного опечатування аркуш паперу, наклеєний під час попереднього опечатування, не знімається.

Якщо підконтрольна установа перешкоджає проведенню опечатування, посадова особа письмово інформує про це керівника відповідного органу контрольної служби (його заступника), який звертається до правоохоронного органу.

Зняття наклеєного під час опечатування аркуша паперу здійснюється посадовою особою після прийняття судом рішення щодо спонукання до проведення інвентаризації чи відмови в її проведенні в присутності представ-

ника підконтрольної установи. Для цього посадова особа завчасно письмово повідомляє керівника такої установи про дату, час і місце зняття наклеєного під час опечатування аркуша паперу.

У разі, коли представник підконтрольної установи не з'явився у визначені органом контрольної служби час і місце, зняття наклеєного під час опечатування аркуша паперу здійснюється за участю інших працівників органу контрольної служби, які не беруть безпосередньої участі у проведенні ревізії, про що робиться відповідний запис у протоколі.

Форма протоколу зняття наклеєного під час опечатування аркуша паперу і порядок його складення встановлюються ГоловКРУ.

Факт пошкодження наклеєного під час опечатування аркуша паперу оформляється відповідним актом, який складається та підписується в порядку, встановленому для оформлення протоколу опечатування.

Про факт пошкодження наклеєного під час опечатування аркуша паперу посадова особа письмово інформує керівника органу контрольної служби (його заступника), який в свою чергу письмово повідомляє правоохоронний орган для відповідного реагування.

#### **4.6.2. Зупинення операцій із бюджетними коштами**

Розглянемо також зупинення операцій із бюджетними коштами, що регулюється Порядком зупинення операцій із бюджетними коштами, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 р. № 21, яким визначається механізм застосування органами державної фінансової інспекції (далі – уповноважений орган) у межах наданих їм повноважень до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (далі – розпорядники та/або одержувачі) такого заходу впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами.

Зупинення операцій із бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог бюджетного законодавства, передбаченого пунктом 2 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу і полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів із рахунків розпорядників та/або одержувачів, за винятком, що наводиться нижче.

Якщо факт порушення вимог бюджетного законодавства зафіксовано в акті ревізії контролюючого органу, то протокол про порушення вимог бюджетного законодавства не складається.

На підставі зазначеного акта ревізії уповноважений орган приймає протягом трьох робочих днів із дня його надходження розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами (далі – розпорядження про зупинення операцій) за відповідною формою.

У разі прийняття уповноваженим органом розпорядження про зупинення операцій зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та/або одержувачів за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), за якою виявлено порушення вимог бюджетного законодавства.

Якщо зазначене порушення виявлено за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган зазначає в розпорядженні про зупинення операцій бюджетну програму (код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), згідно з якою передбачено утримання розпорядника.

При цьому зупиненню підлягають будь-які операції, за винятком:

- сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів;
- здійснення захищених видатків.

Розпорядження про зупинення операцій складається у чотирьох примірниках, кожний з яких підписується керівником (заступником керівника) уповноваженого органу, скріплюється печаткою та реєструється в установленому порядку.

Розпорядження про зупинення операцій надсилається не пізніше робочого дня, що настає за днем його реєстрації уповноваженим органом, рекомендованим листом із повідомленням про вручення або подається особисто під розписку уповноваженій особі:

- органу Державної казначейської служби, у якому відкрито рахунки розпорядника та/або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;
- розпорядника та/або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;
- відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету).

Один примірник такого розпорядження залишається в уповноваженому органі.

Орган Державної казначейської служби реєструє в установленому порядку розпорядження про зупинення операцій у день його надходження, зупиняє операції на відповідних рахунках і надсилає уповноваженому органу корінець такого розпорядження, який підписується керівником (заступником керівника) зазначеного органу та скріплюється печаткою. Платіжні доручення, подані розпорядником та/або одержувачем для здійснення платежів із рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, повертаються після надходження розпорядження про зупинення операцій органом Державної казначейської служби розпорядникові та/або одержувачу без виконання разом з попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства.

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників та/або одержувачів є:

- прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами (далі – розпорядження про відновлення операцій) за формою згідно з додатком 2;

– закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій або встановленого частиною другою статті 120 Бюджетного кодексу України.

У разі, коли операції відновлюються до закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій, розпорядження про відновлення операцій приймає орган, який прийняв розпорядження про зупинення операцій, і подає його відповідному органіві Державної казначейської служби. Після закінчення строку, зазначеного у розпорядженні про зупинення операцій або встановленого частиною другою статті 120 Бюджетного кодексу України, операції з бюджетними коштами відновлюються органами Державної казначейської служби без оформлення розпорядження про відновлення операцій.

Розпорядження про відновлення операцій приймається на підставі доповідної записки, складеної посадовою особою уповноваженого органу, або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства.

Доповідна записка повинна містити:

– найменування, ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ розпорядника та/або одержувача, на рахунках якого зупинено операції з бюджетними коштами;

– дату прийняття і номер розпорядження про зупинення операцій;

– документальне підтвердження факту усунення порушення вимог бюджетного законодавства.

Відновлення операцій із бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників та/або одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому.

Керівник (заступник керівника) уповноваженого органу відповідає за правильність, обґрунтованість і своєчасність прийняття розпорядження про зупинення або відновлення операцій та надсилання його за належністю.

Розпорядження про зупинення операцій може бути оскаржене в порядку, визначеному статтею 124 Бюджетного кодексу України.

#### **4.6.3. Оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення бюджетного законодавства**

Наступним заходом впливу є складання протоколів про адміністративні правопорушення бюджетного законодавства.

Наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 12.03.2009 № 52 затверджено «Порядок оформлення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні матеріалів про адміністративні правопорушення» (далі – Порядок № 52).

Порядок № 52 розроблено відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) та інших актів законодавства з метою визначення процедури складання органами державної фінансової

інспекції протоколів про адміністративні правопорушення за статтями 164-2, 164-12, 164-14 та 166-6 КУпАП [6].

Порядок № 52 має декілька структурних частин, зокрема:

- оформлення протоколів про адміністративні правопорушення;
- розгляд посадовими особами органів Держфінінспекції справ про адміністративні правопорушення;
- оскарження та опротестування постанов у справі про адміністративне правопорушення, винесених органами (посадовими особами) Держфінінспекції;
- виконання постанов у справах про адміністративні правопорушення,
- винесених органами (посадовими особами) Держфінінспекції;
- реалізація матеріалів у справах про адміністративні правопорушення за статтями 164-12, 164-14 КУпАП;
- діловодство у справах про адміністративні правопорушення.

Ознайомимося з першою структурною частиною – Оформленням протоколів про адміністративні правопорушення.

Про вчинення адміністративних правопорушень, передбачених статтями 164-2 (порушення законодавства з фінансових питань), 164-12 (порушення бюджетного законодавства), 164-14 (порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти) чи 166-6 КУпАП (80731-10) (порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку під час ліквідації юридичної особи), уповноважена посадова особа органу ДКРС складає протокол про адміністративне правопорушення за встановленою формою.

Надіслані до органу ДКРС постанова прокурора про порушення провадження у справі про адміністративне правопорушення та додані до неї матеріали, що підтверджують факт вчинення адміністративного правопорушення, розглядаються у десятиденний строк після їх надходження. За результатами розгляду зазначених матеріалів прокурора посадовою особою органу ДКРС складається протокол про адміністративне правопорушення в межах строків, передбачених статтею 38 КУпАП. У разі відсутності підстав для складання протоколу орган ДКРС повідомляє про це відповідний орган прокуратури з викладенням мотивів прийняття такого рішення.

Від імені органів ДКРС протоколи мають право складати уповноважені на те посадові особи ГоловокРУ, контрольно-ревізійних управлінь (далі – КРУ) в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів (далі – КРП).

У разі вчинення адміністративного правопорушення кількома особами протокол складається стосовно кожної з таких осіб. У разі вчинення однією особою кількох адміністративних правопорушень протоколи складаються щодо кожного із учинених правопорушень.

Протокол складається у двох екземплярах, що підписуються посадовою особою, яка склала такий протокол, та особою, яка притягується до

адміністративної відповідальності. Якщо особа, яка притягується до адміністративної відповідальності, відмовляється підписати протокол, до протоколу вноситься відповідний запис.

Один екземпляр протоколу залишається в органі ДКРС, другий під розписку вручається особі, що притягується до адміністративної відповідальності.

Під час складання протоколу особі, що притягується до адміністративної відповідальності, роз'яснюються її права, передбачені статтею 268 КУпАП та статтею 63 Конституції України, про що робиться відмітка у протоколі.

Бланк протоколу заповнюється розбірливим почерком кульковою ручкою синього, фіолетового або чорного кольору чи друкарським способом. Підчистки та помарки не допускаються. У графах, які не заповнюються під час складання протоколу, проставляється прочерк. Внесення до протоколу додаткових записів після його підписання не допускається.

Зміст протоколу повинен відповідати вимогам, викладеним у статті 256 КУпАП. Особа, яка притягується до адміністративної відповідальності, має право дати пояснення та висловити зауваження щодо змісту протоколу, а також письмово викласти мотиви своєї відмови від підписання протоколу. Власноручно викладені цією особою пояснення та зауваження додаються до протоколу, про що до нього вноситься відповідний запис із зазначенням кількості аркушів, на яких подано такі пояснення та/або зауваження.

Не пізніше наступного дня після складання протокол реєструється в журналі обліку матеріалів у справах про адміністративні правопорушення за статтями 164-2 і 166-6 КУпАП чи в журналі обліку протоколів про адміністративні правопорушення за статтями 164-12 і 164-14 КУпАП та результатів їх розгляду та долучається до матеріалів справи про вчинене адміністративне правопорушення. У зазначених журналах, які повинні бути прошнуровані і скріплені гербовою печаткою органу ДКРС та мати пронумеровані сторінки, також фіксуються відомості про результати розгляду справ про адміністративні правопорушення.

Належним чином оформлені протокол та інші матеріали справи надсилаються органу, уповноваженому розглядати справу про адміністративне правопорушення, протягом трьох календарних днів із дня підписання (відмови від підписання) протоколу та його реєстрації.

Ознайомимося з другою структурною частиною – розглядом посадовими особами органів ДКРС справ про адміністративні правопорушення.

Загальний порядок розгляду справ про адміністративні правопорушення встановлений КУпАП.

Розглядають справи про адміністративні правопорушення щодо порушення законодавства з фінансових питань (стаття 164-2 КУпАП), порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку під час ліквідації юридичної особи (166-6 КУпАП) та накладають адміністративні стягнення від імені органу ДКРС Голова Головки КРУ та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній

Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та їх заступники (стаття 234-1 КУпАП).

Орган (посадова особа) ДКРС, уповноважений розглядати справу про адміністративне правопорушення, повідомляє особу, що притягується до адміністративної відповідальності, про час та місце розгляду порушеної стосовно неї справи про адміністративне правопорушення.

Повідомлення про час і місце розгляду справи оформляється листом на бланку органу ДКРС та надсилається особі, що притягується до адміністративної відповідальності, рекомендованим поштовим відправленням або вручається під розписку.

Справа про адміністративне правопорушення розглядається в присутності особи, яка притягується до адміністративної відповідальності. За відсутності цієї особи справа може бути розглянута лише у випадках, коли є дані про своєчасне її повідомлення про місце і час розгляду справи і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи.

Посадова особа відповідного органу ДКРС, яка розглядає справу про адміністративне правопорушення, діє за своїм внутрішнім переконанням, що ґрунтується на всебічному, повному, об'єктивному та неупередженому дослідженні всіх обставин справи в їх сукупності, керуючись нормами законодавства і правосвідомістю.

Розгляд справи про адміністративне правопорушення починається з оголошення посадовою особою, що розглядає справу, того, яка справа підлягає розгляду, хто притягується до адміністративної відповідальності, роз'яснення особам, які беруть участь у розгляді справи, їх прав і обов'язків. Після цього оголошується протокол. На засіданні заслуховуються особи, які беруть участь у розгляді справи, досліджуються подані докази і вирішуються клопотання. У разі участі в розгляді справи прокурора заслуховується його висновок.

Усі документи (їх належним чином завірені копії), що досліджуються під час розгляду справи, мають бути долучені до матеріалів справи про адміністративне правопорушення.

Під час розгляду справи з'ясовується: чи було вчинено адміністративне правопорушення, чи винна дана особа в його вчиненні, чи підлягає вона адміністративній відповідальності, чи є обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність, чи заподіяно майнову шкоду, а також інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

За результатами розгляду справи виноситься одна з таких постанов за формою, що додається:

- а) постанова про накладення адміністративного стягнення;
- б) постанова про закриття справи.

Постанова повинна містити:

- найменування органу (посадової особи), який виніс постанову, дату розгляду справи;
- відомості про особу, стосовно якої розглядається справа;
- опис обставин, установлених під час розгляду справи;



- зазначення нормативного акта, який передбачає відповідальність за дане адміністративне правопорушення;
- прийняте по справі рішення;
- вказівку про порядок і строк її оскарження.

Постанова у справі про адміністративне правопорушення підписується посадовою особою органу ДКРС, яка розглянула справу.

Посадова особа, яка розглядає справу, закриває провадження у справі про адміністративне правопорушення, якщо встановить наявність таких обставин:

- а) відсутність події та складу адміністративного правопорушення;
- б) недосягнення особою на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку;
- в) неосудність особи, якою вчинено протиправну дію чи бездіяльність;
- г) вчинення дії особою в стані крайньої необхідності або необхідної оборони;
- г) видання акта амністії, якщо він усуває застосування адміністративного стягнення;
- д) скасування акта, який встановлює адміністративну відповідальність;
- е) закінчення на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення строків накладення адміністративного стягнення, передбачених статтею 38 КУпАП;
- є) наявність за тим самим фактом щодо особи, яка притягується до адміністративної відповідальності, постанови компетентного органу (посадової особи) про накладення адміністративного стягнення або не скасованої постанови про закриття справи про адміністративне правопорушення, а також порушення за цим фактом кримінальної справи;
- ж) смерть особи, стосовно якої було розпочато провадження у справі.

За вчинення адміністративного правопорушення уповноважена посадова особа органу ДКРС має право накладати стягнення у вигляді штрафу в межах, передбачених статтями 164-2 і 166-6 КУпАП.

Розглядаючи справу, уповноважена посадова особа органу ДКРС може прийняти рішення про звільнення порушника від адміністративної відповідальності, обмежившись усним зауваженням. Таке рішення детально мотивується в постанові у справі про адміністративне правопорушення. Приймаючи таке рішення, уповноважена посадова особа органу ДКРС повинна всебічно і об'єктивно розглянути справу, з'ясувати, чи можна вважати правопорушення малозначним.

Відповідно до частини 2 статті 284 КУпАП під час оголошення усного зауваження (стаття 22 КУпАП) виноситься постанова про закриття справи.

Якщо під час розгляду справи орган (посадова особа) дійде висновку, що в порушенні є ознаки злочину, він передає матеріали прокурору, органу досудового слідства чи дізнання.

Постанова оголошується негайно після закінчення розгляду справи

Копія постанови протягом трьох днів вручається під підпис або надсилається рекомендованим листом особі, стосовно якої винесено постанову, про що робиться відповідна відмітка у справі із зазначенням дати відправлення.

Постанова органу (посадової особи) ДКРС у справі про адміністративне правопорушення набирає законної сили після закінчення строку на її оскарження (опротестування), передбаченого статтею 289 КУпАП.

На постанові про накладення адміністративного стягнення після її виконання посадовою особою органу ДКРС ставиться відповідна позначка.

Усі матеріали, зброшуровані за кожною адміністративною справою, зберігаються в установленому законодавством порядку.

Ознайомимося з третьою структурною частиною – оскарження та опротестування постанов у справі про адміністративне правопорушення, винесених органами (посадовими особами) ДКРС.

Постанова у справі про адміністративне правопорушення може бути оскаржена до вищого органу (вищої посадової особи) в порядку та в строки, встановлені КУпАП, або до суду в порядку та в строки, встановлені Кодексом адміністративного судочинства України.

Постанова у справі про адміністративне правопорушення може бути опротестована прокурором до органу, що її виніс, або до вищого органу (вищестоящої посадової особи) в порядку та строки, встановлені законом.

Постанову уповноваженого органу (посадової особи) ДКРС про накладення адміністративного стягнення може бути скасовано або змінено за протестом прокурора керівником цього органу, а також незалежно від наявності протесту прокурора – Головою Головки КРУ.

Під час оскарження постанови у вищий орган (вищій посадовій особі) скарга на постанову у справі про адміністративне правопорушення (далі – скарга) подається посадовій особі, яка винесла оскаржувану постанову. Подана скарга з необхідними матеріалами протягом трьох календарних днів передається органом ДКРС, до якого вона надійшла, до органу (посадової особи), уповноваженого її розглядати.

Скарги на постанови, винесені заступниками начальників КРУ, розглядають начальники цих КРУ. Скарги на постанови, винесені начальниками КРУ, розглядає Голова Головки КРУ чи його заступники. Скарги на постанови, винесені заступниками Голови Головки КРУ, розглядає Голова Головки КРУ.

Скарга обов'язково повинна містити найменування органу ДКРС, до якого подається скарга, прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання скажника, обставини справи та суть скарги, дату складання скарги, підпис скажника. Якщо в скарзі міститься посилання на докази, що не досліджувалися (не подавалися скажником) під час розгляду справи про адміністративне правопорушення, такі докази подаються в оригіналі або в належним чином засвідчених копіях. Скарга, оформлена без дотримання цих вимог, повертається скажникові з відповідними роз'ясненнями не пізніше як через п'ять днів від дня її надходження.

Скарги на постанови у справах про адміністративне правопорушення, подані до вищого органу (вищої посадової особи) особою, яка відповідно до статті 287 КУпАП не має права на оскарження таких постанов, повертаються скажнику з відповідними роз'ясненнями у десятиденний строк із дня їх надходження.

Скарга і протест на постанову у справі про адміністративне правопорушення розглядаються правомочним органом (посадовою особою) в десятиденний строк з дня їх надходження, якщо інше не встановлено законами України.

Під час розгляду скарги на постанову у справі про адміністративне правопорушення посадова особа відповідного органу ДКРС перевіряє законність та обґрунтованість винесеної постанови у справі про адміністративне правопорушення, не обмежуючись доводами скаржника. Орган (посадова особа), що розглядає скаргу, може дослідити нові докази, які не подавалися та/або не досліджувалися під час розгляду справи про адміністративне правопорушення, за власною ініціативою або за клопотанням скаржника (його представника), якщо визнає обґрунтованими причини, що унеможливили подання таких доказів до моменту винесення постанови у справі про адміністративне правопорушення, або безпідставною відмову у їх прийнятті (врахуванні) під час розгляду справи про адміністративне правопорушення.

За результатами розгляду скарг на постанови у справах про адміністративне правопорушення щодо порушення законодавства з фінансових питань (стаття 164-2 КУпАП), порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку під час ліквідації юридичної особи (166-6 КУпАП) уповноваженою посадовою особою органу ДКРС виносяться одне з рішень, передбачених статтею 293 КУпАП, за формою, що додається.

Копія рішення за скаргою або протестом на постанову у справі про адміністративне правопорушення протягом трьох днів надсилається особі, стосовно якої її винесено, а також органу ДКРС, що її виніс. Про результати розгляду протесту повідомляється прокурору у встановлений Законом України «Про прокуратуру» строк, а у разі зміни розміру штрафу або скасування постанови – і особі, що притягувалася до адміністративної відповідальності, та у разі потреби відповідному органу державної виконавчої служби.

Ознайомимось з четвертою структурною частиною – виконання постанов у справах про адміністративні правопорушення, винесених органами (посадовими особами) ДКРС.

Виконання постанов по справах про адміністративні правопорушення здійснюється в порядку, встановленому КУпАП.

Штраф, накладений за порушення законодавства з фінансових питань (стаття 164-2 КУпАП), порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку під час ліквідації юридичної особи (166-6 КУпАП), вноситься особою, притягнутою до адміністративної відповідальності, в установу банку України не пізніше як через п'ятнадцять днів із дня вручення їй постанови про накладення штрафу, а в разі оскарження або опротестування такої постанови – не пізніше як через п'ятнадцять днів із дня повідомлення про залишення скарги або протесту без задоволення.

У разі несплати правопорушником штрафу у строк, установлений частиною першою статті 307 цього Кодексу, постановою про накладення штрафу надсилається для примусового виконання до відділу державної виконавчої служби за місцем проживання порушника, роботи або за місцезнаходженням його майна в порядку, встановленому законом.

Ознайомимося з п'ятою структурною частиною – реалізацією матеріалів по справах про адміністративні правопорушення за статтями 164-12, 164-14 КУпАП.

Справи про порушення бюджетного законодавства (стаття 164-12 КУпАП), порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (стаття 164-14 КУпАП) розглядаються судом.

Справа про адміністративне правопорушення – порушення бюджетного законодавства чи порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, що передається до суду, повинна містити такі документи або їх копії, завірені підписом посадової особи та печаткою органу ДКРС:

а) протокол про адміністративне правопорушення;

б) акт ревізії (перевірки) або витяг із нього з додатками, на які є посилання в акті, включаючи копії розпорядчих чи господарських документів, які містять ознаки адміністративного правопорушення та/або підтверджують його вчинення; постанову прокурора про порушення провадження про адміністративне правопорушення та матеріали до неї;

в) заперечення посадових осіб підприємства, установи, організації, які ревізувались, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі подані) і висновки на ці заперечення посадових осіб органів ДКРС;

г) пояснення посадової особи, стосовно якої складено протокол (якщо воно подано не на бланку протоколу);

г) довідку про розмір заробітної плати, документи щодо обставин, які пом'якшують чи обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення (довідка про склад сім'ї, наявність на утриманні непрацездатних осіб тощо, якщо такі були надані особою, що притягується до адміністративної відповідальності);

д) опис документів.

Справа про адміністративне правопорушення передається до суду за місцем вчинення правопорушення рекомендованим поштовим відправленням або нарочним у строк не пізніше трьох робочих днів після реєстрації протоколу в журналі обліку протоколів про адміністративні правопорушення за статтями 164-12 і 164-14 КУпАП та результатів їх розгляду.

Матеріали справи про адміністративне правопорушення, яка передається до суду, прошиваються і нумеруються за аркушами. В описі зазначаються: порядковий номер, повна назва документа, його дата, номери аркушів за порядком, а також загальна кількість документів і аркушів. Опис підписується посадовою особою органу ДКРС, ставиться дата його складання.

У супровідному листі про передання справи про адміністративне правопорушення до суду зазначаються:

- а) коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка);
- б) обставини, суть та якою посадовою особою вчинено адміністративне правопорушення;
- в) суми операцій із бюджетними коштами, проведених із порушенням бюджетного законодавства;
- г) яких заходів для усунення виявлених порушень вжито під час ревізії посадовою особою об'єкта контролю, стосовно якої складено протокол;
- г) прохання повідомити орган ДКРС про результати розгляду справи про адміністративне правопорушення та про орган державної виконавчої служби, якому надіслано постанову на виконання.

В органі ДКРС залишаються копії всіх матеріалів справи про адміністративне правопорушення, що передана до суду, і до неї долучаються супровідний лист, додатково наданий особою, що притягувалася до адміністративної відповідальності, документи, пояснення, повідомлення про результати розгляду справи, сплату адміністративного штрафу тощо.

У випадку незгоди з рішенням суду, винесеним у справі про адміністративне правопорушення – порушення бюджетного законодавства чи порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, відповідний орган ДКРС ініціює опротестування такого рішення перед органами прокуратури.

Ознайомимося із шостою структурною частиною – діловодством у справах про адміністративні правопорушення.

У ГоловкиРВ та КРВ формуються окремі справи на кожне адміністративне правопорушення, в яких накопичуються такі документи і матеріали:

- а) протокол;
- б) акт (довідка) ревізії або належним чином завірений витяг із нього, де містяться відомості про адміністративне правопорушення;
- в) надані в письмовій формі особою, яка притягувалася до адміністративної відповідальності, пояснення, зауваження, заперечення, клопотання;
- г) інші документи, які можуть свідчити про характер вчиненого правопорушення, підтверджувати (спростовувати) факт учинення правопорушення особою, стосовно якої було складено протокол;
- г) відомості про особу, стосовно якої було складено протокол, її майновий і сімейний стан, а також про обставини, що пом'якшують (обтяжують) відповідальність особи чи виключають провадження у справі про адміністративне правопорушення;
- д) копія листа про повідомлення особи про місце і час розгляду справи про адміністративне правопорушення або викладена в письмовій формі відмова особи бути присутньою під час розгляду порушеної стосовно неї адміністративної справи (клопотання про розгляд справи за її відсутності);
- е) постанова у справі про адміністративне правопорушення;
- е) скарга порушника або протест на постанову у справі про адміністративне правопорушення (якщо скарга подавалася чи протест виносився) і матеріали їх розгляду;

- ж) матеріали переписки щодо виконання або примусового виконання постанови про накладення адміністративного стягнення;
- з) документ про сплату адміністративного штрафу (його копія);
- и) документи щодо примусового виконання постанови.

Кожній такій справі присвоюється номер за номером відповідного протоколу.

Бланки протоколу, постанови про накладення адміністративного стягнення, про закриття справи та рішення за скаргою (протестом прокурора) на постанову у справі про адміністративне правопорушення виготовляються друкарським способом за заявками ГоловКРУ і надсилаються КРУ Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя в централізованому порядку. КРУ такі бланки видаються ГоловКРУ за їх заявками на підставі довіреності.

Ведеться журнал видачі бланків протоколів та інших документів у справах про адміністративні правопорушення.

#### 4.7. МОРАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАЦІВНИКІВ ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЇ

З метою встановлення принципів етики та поведінки працівників державної контрольно-ревізійної служби для забезпечення гарантії високої якості їх роботи й ефективної роботи контрольно-ревізійної служби та її органів, а також забезпечення довіри суспільства та громадян до органу ДКРС протоколом засідання Методологічної ради ГоловКРУ від 11.08.09 №10 та протоколом загальних зборів трудового колективу ГоловКРУ від 09.09.09 № 4 схвалено «Загальні моральні принципи професійної діяльності працівників державної контрольно-ревізійної служби (Кодекс етики)».

**Кодекс етики** – це задекларована в принципах система моральних цінностей, які поділяються всіма посадовцями контрольно-ревізійної служби і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

Розробка та впровадження Кодексу етики є прикладом застосування напрацювань міжнародних інституцій, зокрема INTOSAI, членом якої, як це вже було зазначено, є Україна. Національний Кодекс етики розроблено на підставі Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектору, прийнятого на XVI конгресі INTOSAI в 1998 році, цінності і принципи якого поділяються працівниками ДКРС.

Керуючись необхідністю, щоб поведінка працівників державної контрольно-ревізійної служби була бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин, враховуючи, що будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки працівників державної контрольно-ревізійної служби ставлять під сумнів їх сумлінність і сумлінність органу ДКРС, який вони представляють, якість та обґрунтованість контролю, а також може викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого органу

ДКРС, тому, щоб громадяни до ДКРС та її органів відчували довіру, впевненість і повагу, були сформульовані вимоги професійної етики, де ключову роль відіграють морально-етичні принципи професійної діяльності:

- довіра, впевненість та повага;
- сумлінність;
- незалежність, об'єктивність та неупередженість;
- політичний нейтралітет;
- конфлікт інтересів;
- професійна таємниця;
- компетентність;
- професійний розвиток.

Докладніше ознайомимося з кожним із зазначених принципів та їх тлумаченням.

Перший принцип – довіра, впевненість та повага.

Законодавча і виконавча влада, громадськість та об'єкти контролю вправі чекати від ДКРС та її органів, щоб методологія їх роботи та практична діяльність не викликали жодних підозр чи зауважень і заслуговували на довіру та повагу.

Законодавча і виконавча влада, громадськість та об'єкти контролю вправі бути впевненими в тому, що ДКРС та її органи будь-яку роботу здійснюють справедливо та неупереджено.

Потреба у повазі виявляється на всіх рівнях суспільства. Тому дуже важливо, щоб будь-яка поінформована третя особа сприймала стосунки та політику ДКРС та її органів як чітко визначені та дійові.

Другий принцип – сумлінність.

Сумлінність є основною цінністю етики працівника ДКРС. Працівники зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки під час виконання ними службових обов'язків і в стосунках зі співробітниками об'єктів контролю. Для збереження довіри з боку громадськості поведінка працівників не повинна викликати жодної підозри або сумніву.

Сумлінність може вимірюватись термінами точності та справедливості. Вона вимагає від працівників дотримання принципів державної служби, визначених Законом України «Про державну службу». Сумлінність також вимагає від працівників дотримання принципів незалежності та об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, виявлення чесності в їхній роботі та використанні коштів ДКРС.

Третій принцип – незалежність, об'єктивність та неупередженість.

Працівники повинні бути незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених груп та бути об'єктивними під час вирішення проблем і питань, над якими вони працюють. Ці фактори вимагають від

працівника поводитися у такій спосіб, щоб їхня незалежність зміцнювалася чи якнайменш не послаблювалася.

Важливо, аби працівники були незалежними та неупередженими у дійсності, і щоб люди були в цьому переконані.

Особисті чи зовнішні інтереси не повинні зашкоджувати незалежності Працівників. Працівники повинні утримуватися від будь-якої іншої професійної діяльності, у якій вони мають особисті інтереси, якщо вони вступають у конфлікт з інтересами ДКРС чи її органу.

Офіційна документація за результатами контрольних заходів (акт, довідка, звіт, висновок) має складатися на підставі об'єктивної перевірки і оцінки зібраної належним чином інформації (доказів); на офіційну документацію не повинні впливати упередженість чи конфлікт інтересів (під конфліктом інтересів у цьому Кодексі розуміються протиріччя між приватними інтересами працівника та його службовими повноваженнями, наявність яких може вплинути на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, а також на вчинення чи невчинення дій під час виконання наданих працівнику службових повноважень).

Важливо, щоб працівники виявляли об'єктивність та неупередженість у будь-якій своїй діяльності, зокрема, акти, звіти, довідки, висновки та інші офіційні документи мають бути чіткими та об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих актах, довідках, висновках і звітах, має спиратися виключно на докази, отримані та зібрані з дотриманням законодавства.

Працівники повинні користуватися відомостями, що їм надають об'єкти контролю, та неупереджено їх оцінювати. Водночас вони повинні шукати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторони. Результати оцінки інформації не повинні залежати від джерела її отримання.

Четвертий принцип – політичний нейтралітет.

ДКРС та її органи повинні дотримуватися політичного нейтралітету на словах та у дійсності – шляхом декларування політичної незалежності та її дотримання у щоденній роботі. Для неупередженого виконання контрольних повноважень працівники мають бути незалежними від будь-якого політичного впливу.

Працівникам ДКРС не рекомендується членство у політичних партіях. Якщо працівник перебуває у лавах партії на час його призначення на посаду в орган ДКРС, йому рекомендується призупинити членство у політичній партії на період його роботи в Службі.

Працівник повинен незалежно від власних політичних поглядів виконувати свої службові обов'язки в межах законодавства та з дотриманням норм цього Кодексу етики.

П'ятий принцип – конфлікт інтересів.

У разі, коли працівники у передбачених законодавством випадках надають об'єкту контролю консультації чи послуги, не пов'язані з контрольними заходами (наприклад, роз'яснення, участь у семінарах чи тренінгах),



вони повинні турбуватися про те, щоб такі послуги не спричиняли конфлікту інтересів. Зокрема, працівники мають дбати про те, щоб їхні поради чи послуги не належали до функцій чи повноважень, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкту контролю.

Проходження державної служби в органах ДКРС несумісне з корумпованістю та хабарництвом. Працівники повинні охороняти свою незалежність і уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути чи, можливо, впливають на їхню незалежність та сумлінність.

Працівникам слід уникати стосунків з відповідальними посадовими особами, співробітниками об'єкту контролю й іншими особами, що можуть вплинути на їхню спроможність виконувати свої обов'язки, можуть бути сприйняті такими, що зашкоджують незалежності або можуть підірвати таку спроможність чи поставити її під загрозу.

У разі, якщо працівнику доручається виконання контрольних заходів на об'єкті, де він працював на керівних посадах або працюють (працювали у періоді, який підлягає контролю) особи, з якими працівник має родинні зв'язки, чи інші пов'язані особи, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника. Рішення про можливість і суттєвість впливу особистих чи сімейних обставин працівника на виконання зазначеного контрольного заходу приймає його безпосередній керівник.

Працівники не можуть використовувати своє службове становище в особистих інтересах і повинні уникати стосунків, що можуть крити в собі ризик корупції чи здатні поставити під сумнів їхню об'єктивність та незалежність.

Працівники не повинні:

- використовувати відомості, отримані під час виконання службових обов'язків, з метою одержання переваг для себе чи інших осіб;
- поширювати відомості, що можуть надати іншим особам чи організаціям несправедливу чи необґрунтовану перевагу;
- використовувати відомості проти (на шкоду) інших осіб.

Шостий принцип – професійна таємниця.

Працівник не повинен ні в усній, ні в письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час контрольного заходу, за винятком випадків, передбачених законодавством та/або внутрішніми регламентами Служби. Він зобов'язаний дотримуватися державної, комерційної та службової таємниці.

Працівник повинен неухильно виконувати встановлені законодавством вимоги щодо використання інформації, отриманої під час виконання ним службових обов'язків.

Він не має розголошувати інформацію з обмеженим доступом, яка була отримана ним під час виконання службових обов'язків. Порушення правил використання інформації з обмеженим доступом тягне за собою відповідальність згідно із законодавством України.

Працівник не має права поширювати інформацію про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або про інших державних службовців без дозволу останніх, крім випадків, передбачених Конституцією України та законами України.

Сьомий принцип – компетентність.

Для компетентного та неупередженого здійснення повноважень Працівники повинні поводити себе професійно у будь-який час і під час виконання своїх службових обов'язків суворо дотримуватися професійних вимог.

Працівники не можуть займатися діяльністю, яка виходить за межі їхньої компетенції. В ідеалі Працівник має брати на себе лише ті зобов'язання, для виконання яких він володіє достатніми професійними знаннями, навичками і практичним досвідом.

У разі, якщо для виконання певного професійного завдання працівник не має достатніх знань, навичок чи досвіду, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника, який приймає рішення з цього питання. Водночас працівник має вжити всіх заходів для того, щоб його знання, навички та досвід відповідали встановленим до його посади вимогам.

Працівники повинні знати та застосовувати чинні стандарти, політику і процедури контролю, бухгалтерського обліку та управління фінансами. Вони повинні також знати конституційні, юридичні та інституційні принципи і норми, що регулюють діяльність об'єкта контролю.

Восьмий принцип – професійний розвиток.

Працівники зобов'язані використовувати всі свої професійні знання для здійснення покладених на них завдань.

Для виконання посадових обов'язків під час проведення контрольних заходів (ревізій, перевірок, аудитів, оцінки тощо) працівники повинні використовувати найкращі методи та практику. Під час проведення контрольних заходів працівники мають дотримуватися головних загальноприйнятих принципів і стандартів контролю, а також визначених законодавством та внутрішніми документами норм і правил, що стосуються здійснення контролю.

Працівники повинні постійно підвищувати свій рівень знань і навичок відповідно до функцій та завдань займаних посад, свій професійний, інтелектуальний та культурний рівень шляхом вивчення відповідних національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту, відвідування семінарів, курсів підвищення кваліфікації, участі в наукових конференціях, симпозіумах та шляхом самоосвіти.

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. У чому полягає державний фінансовий аудит?
2. У чому полягає перевірка державних закупівель?
3. У чому полягає інспектування?
4. Форма здійснення інспектування.
5. Зустрічна звірка.
6. Історичні етапи становлення державної контрольно-ревізійної служби України.
7. Наведіть організаційну структуру державної контрольно-ревізійної служби України.
8. Наведіть права державної контрольно-ревізійної служби.
9. Наведіть обов'язки і відповідальність службових осіб державної контрольно-ревізійної служби.
10. Планування, організація та проведення перевірок державних закупівель.
11. Нормативно-правові акти стосовно загального планування та організації органами державної контрольно-ревізійної служби контрольно-ревізійної роботи та взаємодії з іншими контрольними органами держави.
12. Ревізія.
13. Вимоги Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами.
14. Планова виїзна ревізія.
15. Позапланова виїзна ревізія.
16. Проведення органами державної контрольно-ревізійної служби різновидів аудиту.
17. Операційний аудит.
18. Застосуванням фактичного та документального прийомів контролю під час проведення перевірок державних закупівель.
19. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами.
20. Фінансовий аудит.
21. Проведення ревізій органами державної контрольно-ревізійної служби в органах державної влади і місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що проводять діяльність, пов'язану з державною таємницею.
22. Аудит ефективності.
23. Фінансово-господарський аудит.
24. Оформлення та реалізація результатів перевірки державних закупівель.
25. Нормативно-праві акти стосовно здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту.
26. Нормативно-праві акти стосовно здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного операційного аудиту.
27. Складові механізми проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (операційний аудит).

28. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудит ефективності).
29. Нормативно-праві акти стосовно здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності.
30. Особливості проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.
31. Порядок здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту.
32. Нормативно-праві акти стосовно здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби фінансово-господарського аудиту.
33. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
34. Аудиторський звіт фінансового аудиту.
35. Методичні рекомендації щодо проведення Держфінінспекцією аудиту ефективності виконання бюджетної програми.
36. Методичні рекомендації з проведення органами Держфінінспекцією аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.
37. Нормативно-правові акти стосовно планування, організації та проведення Держфінінспекцією інспектування.
38. Вимоги порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит).
39. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.
40. Планування, організації та проведення органами державної контрольно-ревізійної служби інспектування.
41. Механізм опечатування органами державної контрольно-ревізійної служби кас, касових приміщень, складів та архівів.
42. Механізм включення представників Державної фінансової інспекції, до складу ревізійних комісій господарських організацій.
43. Повноваження представників Державної фінансової інспекції у складі ревізійних комісій господарських організацій.
44. Заходи впливу державної фінансової інспекції під час здійснення контролю та за його результатами.
45. Опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів.
46. Зупинення операцій із бюджетними коштами.
47. Оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення бюджетного законодавства.
48. Моральні принципи професійної діяльності працівників Держфінінспекції.
49. Застосування зустрічних звірок.

## **РОЗДІЛ 5**

---

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ**

- 5.1. РОЗВИТОК ТА ФОРМУВАННЯ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ;**
- 5.2. ПОРЯДОК ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИ І НАПРЯМКИ КОНТРОЛЮ  
РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ;**
- 5.3. МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ;**
- 5.4. ПОВНОВАЖЕННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ.**

### 5.1. РОЗВИТОК ТА ФОРМУВАННЯ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Рахункова палата здійснює контроль на принципах: законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

Утворення Рахункової палати України (далі – Рахункова палата) як суб'єкта державного фінансового контролю відбувалося в декілька етапів, починаючи з 1997 року. Доцільно розглянути хронологію становлення повноважень Рахункової палати.

Конституція України, прийнята Верховною Радою України **28 червня 1996 року**, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України.

**11 липня 1996 року** Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України».

**19 серпня 1996 року** Президент скористався своїм правом – наклав вето на ухвалений закон.

**У жовтні 1996 року** Верховна Рада України подолала вето і закон був підписаний Президентом.

**28 грудня 1996 року** Президент України звернувся до Конституційного Суду України з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України».

Розглянувши подання, Конституційний Суд ухвалив рішення від **23 грудня 1997 року** № 7-зп, яким визнав деякі положення цього закону неконституційними, а саме:

- визначення Рахункової палати як органу «вищого державного фінансово-економічного» контролю;
- повноваження щодо організації і здійснення контролю за виконанням доходної частини Державного бюджету України;
- повноваження з контролю за «надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження державним майном, у тому числі його приватизації, продажу, від управління майном, що є об'єктом права державної власності».

Постановою Верховної Ради України від **15 червня 2004 року** № 1784-IV з метою підвищення ефективності використання коштів Державного бюджету України, належного забезпечення здійснення Рахунковою палатою України функцій контролю, покладених на неї Конституцією та законами України, було визнано за необхідне створення територіальних представництв Рахункової палати України та надано доручення Кабінету Міністрів України забезпечити вирішення питань, пов'язаних із створенням територіальних представництв Рахункової палати.

На виконання вищенаведеної постанови Верховної Ради України постановою Кабінету Міністрів України від **18 листопада 2004 р. № 1577** «Питання створення територіальних представництв Рахункової палати» вжито відповідні заходи щодо створення територіальних представництв Рахункової палати України.

**8 грудня 2004 року** Верховна Рада прийняла Закон України № 2222-IV «Про внесення змін до Конституції України», відповідно до якого стаття 98 Конституції України викладена в такій редакції: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата».

Таким чином, нова редакція ст. 98 Конституції України розширила повноваження Рахункової палати щодо контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Відповідно до умов набрання чинності Законом України № 2222-IV нова редакція ст. 98 Конституції України набрала чинність із **1 січня 2006 року**.

Згідно з Рішенням Конституційного Суду № 20-рп/2010 від **30 вересня 2010 року** було повернуто попередню редакцію Конституції України і її стаття 98 знову передбачала, що Рахункова палата здійснює контроль лише за використанням коштів державного бюджету.

На сьогоднішній день, часткове вирішення даної проблеми знайшло своє відображення у запропонованому Президентом України проекті Закону України від **18 січня 2013 року № 2049** «Про внесення змін до статті 98 Конституції України». Проектом пропонується внести зміни до статті 98 Конституції України, виклавши її у такій редакції:

– «Стаття 98. Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата.

Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом».

Прийняття запропонованих змін дасть можливість забезпечити дієвий контроль за виконанням Державного бюджету України в повному обсязі, посилить роль Рахункової палати як незалежного органу фінансового контролю в Україні і сприятиме подальшому удосконаленню нормативно-правового регулювання діяльності Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів.

На сьогоднішній день стаття 98 Конституції України в редакції від **12 квітня 2012 року** сформульована наступним чином: «Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата» [9].

Під час формування територіальних управлінь було взято за основу адміністративно-територіальний поділ України, специфіку регіонального виробництва, соціально-економічного, історичного та етнічного розвитку, природно-кліматичні особливості тощо.

Сфера діяльності восьми територіальних управлінь, що функціонують нині, поширена на 21 область України, Автономну Республіку Крим, а також міста Київ та Севастополь.

На теперішній час створені й повноцінно функціонують територіальні управління:

- по м. Києву та Київській, Черкаській та Чернігівській областях (у м. Києві);
- по Дніпропетровській та Запорізькій областях (у м. Дніпропетровську);
- по Львівській, Волинській, Рівненській та Тернопільській областях (у м. Львові);
- по Одеській, Миколаївській та Херсонській областях (у м. Одесі);
- по Донецькій та Луганській областях (у м. Донецьку);
- по Автономній Республіці Крим та м. Севастополю (у м. Севастополі);
- по Харківській, Сумській та Полтавській областях (у м. Харкові);
- по Вінницькій, Житомирській, Кіровоградській та Хмельницькій областях (у м. Вінниці).

Наочне відображення географічного розташування територіальних управлінь Рахункової палати України наведено на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Розташування територіальних управлінь Рахункової палати України.

До складу Рахункової палати входять Голова Рахункової палати та члени Рахункової палати: Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати.

Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років із правом призначення на другий термін. Призначення Голови Рахункової



палати проводиться таємним голосуванням шляхом подачі бюлетенів. Кандидат на посаду Голови Рахункової палати вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України.

Головою Рахункової палати може бути громадянин України, який має вищу економічну або юридичну освіту, досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права, а також підтвердив свої професійні знання під час обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України.

Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначаються на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Рахункової палати шляхом таємного голосування за списком терміном на 7 років у порядку, встановленому для призначення Голови Рахункової палати. На зазначені посади призначаються громадяни України, які мають вищу освіту та досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права.

Головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати – є посадовими особами, які здійснюють керівництво певними напрямками діяльності Рахункової палати відповідно до визначених законодавством функцій Рахункової палати.

Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно-ревізійної діяльності, прийняття колегіальних рішень і підготовки висновків за матеріалами перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень створюється Колегія Рахункової палати.

До складу Колегії Рахункової палати входять Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, а також головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати, Секретар Рахункової палати.

## **5.2. ПОРЯДОК ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИ І НАПРЯМКИ КОНТРОЛЮ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ**

Законом України № 315/96-ВР від 11 липня 1996 року «Про Рахункову палату» (далі – Закон № 315/96-ВР) визначено організаційні положення, методи та напрямки здійснення державного фінансового контролю Рахункової палати та планування її роботи [95].

Фінансовий контроль організовується і проводиться Рахунковою палатою на основі річних і поточних планів, які формуються з урахуванням усіх видів і напрямів діяльності Рахункової палати та конкретних доручень Верховної Ради України, її комітетів.

До плану роботи Рахункової палати обов'язково включається:

- виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Ради України;

- розгляд звернень та пропозицій Президента України;
- розгляд звернень та пропозицій Кабінету Міністрів України.

Позапланові контрольні заходи проводяться за рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі:

- постанов або протокольних доручень Верховної Ради України;
- звернень комітетів Верховної Ради України;
- запитів народних депутатів України, за якими Верховна Рада приймає рішення.

Контрольними заходами (методами контролю) Рахункової палати є:

- ревізії;
- перевірки;
- експертиза;
- висновки.

Загальними вимогами під час здійснення Рахунковою палатою перевірки та ревізії є такі:

- Рахункова палата здійснює перевірки та ревізії відповідно до функцій, визначених Законом № 315/96-ВР;

- терміни, обсяги і засоби їх проведення встановлюються Рахунковою палатою;

- під час перевірок та ревізій на основі документального підтвердження їх результатів, достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності визначаються своєчасність і достатність взаємних розрахунків об'єкта, що перевіряється, і Державного бюджету України;

- якщо перевірка чи ревізія належить до компетенції як Рахункової палати, так і іншого державного контрольного органу, вона повинна проводитись ними спільно;

- за підсумками проведених перевірок і ревізій складаються звіти, за достовірність яких відповідні посадові особи Рахункової палати несуть персональну відповідальність;

- про результати проведених перевірок і ревізій Рахункова палата інформує Верховну Раду України, доводить до відома керівників відповідних центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій;

- про виявлені факти порушення закону, а також заподіяння державі шкоди Рахункова палата інформує Верховну Раду України, а у разі виявлення порушень закону, що тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати передає відповідні матеріали до правоохоронних органів;

- посадовим особам Рахункової палати забороняється втручатися в оперативну діяльність об'єктів, що перевіряються, а також оприлюднювати свої висновки до завершення перевірок чи ревізій та оформлення їх результатів актом, який затверджується Колегією Рахункової палати;

- відомості, що надаються посадовим особам Рахункової палати під час перевірок та ревізій, не можуть бути використані з іншою метою або в іншому випадку, ніж передбачено цим Законом.

Організаційними вимогами щодо проведення Рахунковою палатою експертизи та висновків є такі:

1. по-перше, Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність, зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо:

- проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його доходної та видаткової частин щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України;

- окремих напрямів бюджетно-фінансової, грошово-кредитної політики, а також окремих питань бюджетного процесу за прямими дорученнями Верховної Ради України;

- проектів законодавчих та інших нормативних актів із питань бюджетно-фінансової та грошово-кредитної систем у разі, якщо вони направлені Верховною Радою України на експертизу у встановленому порядку і повинні бути внесені на її розгляд;

- проектів загальнодержавних цільових програм, які фінансуються з бюджетів або на які передбачено додаткове фінансування з Державного бюджету України;

- проектів програм Кабінету Міністрів України, на фінансування яких використовуються кошти Державного бюджету України;

- проектів міжнародних договорів України, що стосуються витрат з Державного бюджету України;

2. по-друге, з усіх інших питань, зарахованих до функцій Рахункової палати, визначених Законом № 315/96-ВР, Рахункова палата дає висновки або письмові відповіді за рішенням своєї Колегії про прийняття до виконання запиту й підготовку висновку на підставі:

- доручень комітетів Верховної Ради України, оформлених належним чином;

- звернень Президента України;

- депутатських запитів і звернень народних депутатів України;

- запитів Кабінету Міністрів України, запитів центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

3. по-третє, у разі неможливості виконання доручень, звернень та запитів Голова Рахункової палати повертає їх із обґрунтованою письмовою відповіддю, в якій з посиланням на чинне законодавство України зазначається причина невиконання доручення, звернення та запиту;

4. по-четверте, висновки Рахункової палати не можуть містити політичних оцінок рішень, які приймаються Верховною Радою України та органами виконавчої влади в межах їх компетенції.

З метою забезпечення Рахункової палати інформаційними матеріалами чинним законодавством передбачено таке:

- на запити Рахункової палати в процесі здійснення нею своїх функцій всі органи державної влади і органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та їх посадові особи

зобов'язані надавати інформацію, що стосується об'єктів контролю та є необхідною для здійснення перевірки, ревізії та обслідування;

- на вимогу Рахункової палати Національний банк України, уповноважені банки та кредитні установи, фінансові організації зобов'язані надавати посадовим особам Рахункової палати необхідні документальні підтвердження операцій і стану рахунків об'єктів, які перевіряються;

- підприємства, установи та організації зобов'язані надавати на вимогу Рахункової палати довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків із об'єктами, що перевіряються.

Посадові особи органів і підприємств, що перевіряються, у разі відмови або ухилення від своєчасного надання необхідної інформації чи документації на вимогу Рахункової палати, а також за надання недостовірної інформації підлягають притягненню до відповідальності у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Контрольними заходами Рахункової палати охоплюються наступні напрямки:

- проведення контролю за виконанням Державного бюджету України;
- проведення контролю за фінансуванням загальнодержавних програм;
- контроль за використанням кредитних ресурсів;
- здійснення контролю за діяльністю установ банківської системи.

Здійснюючи проведення контролю за виконанням Державного бюджету України, Рахункова палата діє наступним чином:

- під час виконання Державного бюджету України контролює повноту і своєчасність грошових надходжень, фактичне витрачання бюджетних асигнувань, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів та видатків із обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргу України, у порівнянні з затвердженими показниками Державного бюджету України виявляє відхилення та порушення, проводить їх аналіз, вносить пропозиції щодо їх усунення;

- за встановленими формами щоквартально подає Верховній Раді України оперативний звіт про хід виконання Державного бюджету України, в якому наводяться фактичні відомості про формування доходів і проведені витрати у порівнянні з показниками, затвердженими Законом про Державний бюджет України поточного року, і показниками за відповідний період або квартал попереднього року;

- з метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України, Рахунковою палатою за погодженням із Кабінетом Міністрів України вводиться обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою. Рішення про конкретні терміни виконання і форми зазначеної звітності приймається Кабінетом Міністрів України за поданням Голови Рахункової палати;

– аналіз оперативної інформації, одержаної в порядку контролю, проводиться Рахунковою палатою, і узагальнені відомості подаються Верховній Раді України, її комітетам та Кабінету Міністрів України.

Забезпечуючи проведення контролю за фінансуванням загальнодержавних програм, Рахункова палата діє наступним чином:

– перевіряє фінансування затверджених Верховною Радою України загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля і розглядає матеріали з цих питань на засіданнях Колегії Рахункової палати;

– за дорученням Верховної Ради України може давати висновки і проводити експертизу проектів законодавчих актів із питань управління і розпорядження об'єктами права державної власності, якщо вони з цією метою попередньо були направлені до Рахункової палати суб'єктами права законодавчої ініціативи;

– у разі виявлення порушень або невиконання встановлених законодавством України вимог щодо збереження, використання об'єктів державного майна чи несвоєчасної сплати до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження та управління майном, що є об'єктами права державної власності, Рахункова палата має право ставити перед відповідними державними органами питання про притягнення винних осіб до відповідальності, передбаченої чинним законодавством України, та інформувати про це Верховну Раду України.

Під час контролю за використанням кредитних ресурсів Рахункова палата діє наступним чином:

– контролює законність договорів, раціональне та ефективне використання кредитів і позик, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій;

– перевіряє ефективність розміщення централізованих валютних та фінансово-кредитних ресурсів, які надаються на зворотній основі, аналізує надання державних кредитів, а також виділених на безоплатній основі коштів іноземним державам і міжнародним організаціям з обов'язковим інформуванням Верховної Ради України про результати перевірки.

Проводячи контроль за діяльністю установ банківської системи, Рахункова палата діє наступним чином:

– перевіряє діяльність Національного банку України та його установ, уповноважених банків і кредитних установ у сфері обслуговування ними Державного бюджету України;

– за результатами перевірок діяльності установ банківської системи, в першу чергу Національного банку України, Рахункова палата подає висновки і пропозиції щодо його звітів про забезпечення стабільності грошової одиниці до Верховної Ради України, а також щодо діяльності Національного банку України з обслуговування державного боргу України;

– щорічно здійснює перевірку кошторису витрат Національного банку України і подає відповідну інформацію до Верховної Ради України.

### 5.3. МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Розробляючи власну методологію контрольно-ревізійної діяльності Рахункової палати, Колегією Рахункової палати у відповідності до вимог та повноважень Закону № 315/96-ВР розроблено Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» та затверджено Постановою від 27 груд. 2004 р. № 28-6 (далі – Стандарт № 28-6) [107].

Стандарт встановлює правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів).

Стандартом визначається, що одним із видів діяльності Рахункової палати є здійснення зовнішнього контролю Рахунковою палатою у формі **ревізії, перевірки (далі – перевірка)**.

**Перевірка** – це встановлення та аналіз фактів у процесі виконання Державного бюджету України та їх оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності.

Залежно від місця проведення перевірки можуть бути камеральні та виїзні.

**Камеральна перевірка** – це перевірка, яка проводиться Рахунковою палатою на підставі звітності та інших документів без виходу на об'єкт.

**Виїзна перевірка** – це перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням об'єкта, що перевіряється.

Залежно від повноти охоплення предмета перевірки вони можуть бути суцільні або вибіркові.

Залежно від поставлених перед перевіркою завдань вони можуть бути комплексні або тематичні, у тому числі в порядку контролю.

Перевірки бувають плановими та позаплановими.

**Метою перевірки** є встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів, пов'язаних з Державним бюджетом України, та його оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.

**Предметом перевірки** є порядок використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів, пов'язаних із Державним бюджетом України, їх рух, нормативно-правові акти, розпорядчі та інші документи, пов'язані з діяльністю учасників бюджетного процесу в цій сфері.

**Об'єктами перевірки Рахункової палати є:** Апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Секретаріат Кабінету Міністрів України, апарат Ради національної безпеки і оборони України, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Національний банк України, уповноважені банки та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Державного бюджету України, апарати Конституційного, Верховного та Вищого господарського судів України, інші судові органи, центральні органи виконавчої влади, апарат Генеральної прокуратури України, інші правоохоронні та контрольні органи України, Вища рада юстиції України, Центральна виборча комісія, місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування у сфері використання ними коштів Державного бюджету України, а також інші бюджетні установи – розпорядники коштів Державного бюджету України усіх рівнів, інші юридичні особи незалежно від форм власності в разі отримання ними коштів Державного бюджету України, кредитів під гарантію держави; громадські організації, політичні партії та інші у сфері використання коштів Державного бюджету України, а також загальнодержавні цільові фонди, інші об'єкти в тій сфері їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

**Суб'єктами перевірки** є посадові особи Рахункової палати, особи, залучені Рахунковою палатою до проведення перевірки як спеціалісти або експерти.

**Під час проведення перевірки працівники Рахункової палати та особи, залучені до перевірки, мають право:**

- отримувати всю необхідну інформацію на об'єкті перевірки від вищих установ і організацій, банків, інших установ і організацій, пов'язаних із діяльністю об'єкта перевірки;
- безперешкодно входити до будь-яких приміщень та сховищ об'єкта перевірки, якщо інше не передбачено законами України;
- отримувати від посадових осіб об'єкта перевірки оригінали документів або їх копії та інші матеріали, дані на комп'ютерних електронних носіях, витяги з цих документів;
- знайомитися із таємними документами та документами з обмеженим доступом за умови наявності допуску до державної таємниці та інших необхідних документів;
- вимагати від посадових осіб об'єкта перевірки невідкладного усунення виявлених порушень та надання у визначений термін інформації про це;
- отримувати пояснення від посадових осіб об'єкта перевірки, інших установ, організацій, підприємств, пов'язаних із діяльністю об'єкта перевірки;
- у разі необхідності складати протоколи про адміністративні правопорушення.

**Працівники Рахункової палати під час здійснення перевірки зобов'язані:**

- дотримуватися принципів законності, повноти, об'єктивності, достовірності та обґрунтованості під час проведення перевірки;
- на будь-якій стадії перевірки приймати від посадових осіб об'єкта перевірки подані за їх ініціативою заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки та проводити перевірку викладених у цих зверненнях питань, про що зазначати в акті перевірки;
- не оприлюднювати матеріали перевірки щодо об'єкта перевірки до розгляду їх Колегією Рахункової палати;
- у разі виявлення фактів, які свідчать про скоєння злочину, інформувати про це правоохоронні органи.

***Посадові особи об'єкта перевірки мають право:***

- вимагати від суб'єкта перевірки доручення на проведення перевірки;
- надавати заяви, зауваження і пояснення щодо предмета перевірки, а також за її результатами.

***Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані:***

- сприяти нормальній роботі суб'єктів перевірки, не чинити їм перешкод, забезпечити їх робочими місцями та необхідними технічними засобами;
- надавати необхідні документи, пояснення щодо питань, які стосуються предмета перевірки;
- вживати невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень.

Невиконання законних вимог суб'єктів перевірки або створення перешкод у їх роботі тягне за собою кримінальну, адміністративну чи дисциплінарну відповідальність.

***Складовими етапами здійснення перевірки є:***

- 1) підстава для проведення перевірки;
- 2) попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки;
- 3) розробка програми перевірки;
- 4) проведення перевірки;
- 5) документування результатів перевірки;
- 6) реалізація результатів перевірки;
- 7) оприлюднення результатів перевірки;
- 8) перевірка виконання пропозицій за результатами перевірки (перевірка в порядку контролю).

Дослідимо докладніше кожен із складових етапів проведення перевірки.

*Щодо першого етапу – «підстава для проведення перевірки», то підставою перевірки може бути планові річні та поточні плани роботи Рахункової палати та її Колегії, річні і поточні плани роботи департаментів та інших структурних підрозділів, які мають на це повноваження.*



Позапланові перевірки включаються до плану роботи та проводяться за рішенням Колегії Рахункової палати у випадках, передбачених Законом України «Про Рахункову палату».

*Щодо другого етапу – «попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки»*, то перед складанням програми перевірки член Рахункової палати, відповідальний за її проведення, організовує попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки за такими питаннями:

- 1) предмет перевірки;
- 2) перелік об'єктів, які підлягають перевірці;
- 3) напрями діяльності кожного об'єкта перевірки;
- 4) джерела отримання інформації;
- 5) строки перевірки;
- 6) склад контрольної групи суб'єкта перевірки;
- 7) інші питання.

Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз:

- 1) нормативно-правових актів, що стосуються предмета перевірки;
- 2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат із Державного бюджету України, що стосуються об'єктів та предмета перевірки;
- 3) фінансової та статистичної звітності, що складаються об'єктом перевірки;
- 4) структури об'єкта перевірки;
- 5) виконання об'єктом перевірки бюджетних програм та інших повноважень у сфері, що стосується використання державних коштів;
- 6) матеріалів попередніх перевірок, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
- 7) матеріалів засобів масової інформації.

За необхідності проводяться консультації з незалежними установами, організаціями та спеціалістами з метою виявлення досягнень у сфері, що перевіряється, і можливості їх застосування для удосконалення діяльності об'єктів перевірки.

Відповідні запити щодо отримання інформації, яка стосується об'єкта та предмета перевірки, на стадії попереднього вивчення підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки.

Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання:

- 1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;
- 2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки;

3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

4) процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

*Щодо третього етапу – «розробка програми перевірки», то перевірка проводиться відповідно до програми.*

Проект програми розробляється у департаменті або іншому структурному підрозділі Рахункової палати під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати, її Колегії та рішень Колегії Рахункової палати про проведення позапланових перевірок.

Програма перевірки підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки, та затверджується Головою Рахункової палати, Першим заступником або заступником Голови, а в разі потреби – Колегією Рахункової палати.

*Вимоги до програми проведення перевірки наступні:*

*– по-перше, програма перевірки повинна визначати, зокрема:*

- 1) мету перевірки;
- 2) предмет перевірки;
- 3) перелік конкретних питань, які будуть перевірятися та обумовлюють обсяг перевірки;
- 4) об'єкт перевірки;
- 5) терміни проведення перевірки та складання акта та звіту за її результатами;
- 6) планові трудовитрати;
- 7) склад контрольної групи суб'єкта перевірки.

*– по-друге, якщо під час проведення перевірки виникає потреба доповнення або скорочення програми перевірки, внесення відповідних змін проводиться у порядку, передбаченому для затвердження програми. Термін проведення перевірки може бути змінений членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки.*

*– по-третє, якщо метою перевірки передбачено визначення ефективності використання коштів, у програмі перевірки передбачаються критерії оцінки ефективності використання державних коштів.*

*Ефективність як економічна категорія може визначатися за допомогою таких критеріїв:*

1) продуктивність – це співвідношення між випуском продукції, наданням послуг та іншими результатами діяльності розпорядника або одержувача коштів Державного бюджету України та використаними на їх виробництво матеріальними, фінансовими та трудовими ресурсами;

2) результативність – ступінь відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів запланованим результатам;

3) економність – досягнення розпорядником або отримувачем бюджетних коштів запланованих результатів за рахунок використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найкращого результату за рахунок використання заданого обсягу бюджетних коштів.

За результатами перевірки оцінка ефективності використання бюджетних коштів може бути зроблена на підставі оцінки як усіх цих елементів у комплексі, так і кожного окремо, або лише одного з них.

Критеріями ефективності крім тих, які визначені паспортами бюджетних програм, можуть бути також нормативно встановлені та обґрунтовані внутрішніми документами об'єкта, що перевіряється, стандарти якості роботи та контролю, на підставі яких можливо здійснити порівняльний аналіз та оцінити ступінь реалізації завдань, функцій, окремих видів діяльності, фінансових операцій об'єктами перевірки, тобто досягнутих результатів.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки під час підготовки проекту програми перевірки за необхідності обговорює з посадовою особою об'єкта перевірки критерії, які будуть застосовуватися для оцінки ефективності їх діяльності в частині використання державних коштів.

*Щодо четвертого етапу – «проведення перевірки»*, перевірка здійснюється на основі доручення, яке підписується членом Рахункової палати, відповідальним за її проведення.

У дорученні зазначаються мета та предмет перевірки, термін її проведення, склад контрольної групи суб'єкта перевірки.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки перед початком проведення перевірки пред'являє доручення уповноваженій посадовій особі об'єкта перевірки.

Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані забезпечити належні, в тому числі технічні, умови для роботи перевіряючих, якісного та повного виконання поставлених перед ними завдань. У разі створення перешкод посадовою особою об'єкта перевірки в роботі суб'єкта перевірки, керівник контрольної групи суб'єкта перевірки складає протокол про адміністративне правопорушення і негайно доповідає про це члену Рахункової палати, відповідальному за проведення перевірки. Протокол про адміністративне правопорушення направляється до суду за підписом Голови Рахункової палати або його заступників.

Робота суб'єкта перевірки повинна бути зафіксована в робочих документах. Суб'єкт перевірки веде робочі документи лише на основі отриманої під час перевірки інформації. Робочі документи ведуться у довільній формі та зберігаються разом із матеріалами перевірки.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки контролює всю роботу її членів. Такий контроль здійснюється протягом усієї перевірки та дає можливість упевнитися в тому, що:

– усі оцінки та висновки підтверджуються достатніми та достовірними доказами;

– усі виявлені порушення та недоліки належним чином підтверджені документально, або виправлені, або доведені до відома посадових осіб об'єкта перевірки.

Під час проведення перевірки застосовуються:

- 1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки;
- 2) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки;
- 3) аналіз конкретних фактів та ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки;
- 4) аналіз усіх наявних даних;
- 5) огляд документів.

Застосування зазначених підходів здійснюється для виявлення порушень та недоліків у процедурах управління бюджетними коштами, забезпечення їх усунення, аналізу причин і умов таких порушень.

Під час перевірки суб'єкт перевірки здійснює збір доказів для обґрунтування висновків, зроблених за результатами перевірки відповідно до поставленої мети перевірки та критеріїв оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

**Докази** – це зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки.

Докази повинні бути достатніми та достовірними.

Залежно від змісту докази можуть бути матеріальними та документальними.

Матеріальні докази подаються у формі фотографій, схем, карт, графіків тощо.

Документальні докази можуть бути на паперових носіях або в електронному вигляді. Вони бувають як внутрішніми, отриманими на об'єкті перевірки, так і зовнішніми, отриманими за його межами.

Внутрішні документальні докази отримуються на основі наявної в об'єкта перевірки фінансової документації, копій вихідних та вхідних документів, розпорядчих документів, планів, звітів про результати роботи, положень та посадових інструкцій, інших документів, які стосуються предмета перевірки.

Зовнішні документальні докази отримуються на основі документів, підготовлених вищими та іншими органами, які мають безпосередній стосунок до діяльності об'єкта перевірки. Це можуть бути листи, службові записки, договори (контракти), звіти про результати аудиту, документи, отримані від третіх осіб тощо.

Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета перевірки, отримані членами контрольної групи суб'єкта перевірки, повинні бути засвідчені в установленому порядку. У разі необхідності копії, витяги з документів та інших матеріалів засвідчує уповноважена посадова особа об'єкта перевірки своїм підписом та печаткою.

Суб'єкт перевірки має право отримувати на будь-якій стадії перевірки від уповноважених та інших осіб об'єкта перевірки заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки.

У разі виявлення фактів порушень, підробок, зловживань та інших порушень перевіряючі зобов'язані вимагати в уповноважених та інших осіб об'єкта перевірки пояснення про обставини, мотиви, причини та умови скоєння таких порушень.

Отримані від уповноважених та інших осіб об'єкта перевірки пояснення з питань, які стосуються предмета перевірки, долучаються до акта перевірки.

Перевіряючі в разі потреби проводять огляд документів, предметів, іншого майна.

**Огляд** – це форма виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки.

У разі проведення огляду документів, предметів, іншого майна перевіряючий складає акт, у якому зазначається:

- дата та місце складання акта;
- прізвище та посада перевіряючого;
- прізвище та посада особи, в присутності якої проведено огляд;
- предмет огляду;
- факти та дані, які були з'ясовані в результаті огляду;
- підпис особи, що брала участь у огляді;
- підпис перевіряючого.

Акт про проведення огляду долучається до акта перевірки.

Письмові пояснення до цього акта оформляються власноруч опитуваною особою і засвідчуються підписом опитуваного та посадовою особи, яка брала пояснення.

*Щодо п'ятого етапу – «документування результатів перевірки»*, то за результатами перевірки складається акт, у якому зазначаються: підстава, мета, предмет, об'єкт/об'єкти перевірки, період, за який проводилася перевірка, склад контрольної групи суб'єкта перевірки, а також фактичний стан справ, виявлений на об'єкті, з наведенням доказів.

В акті відображаються результати перевірки всіх питань, передбачених програмою перевірки, всі факти порушень чинного законодавства та перелік виявлених недоліків, інформація про документи та інші матеріали, на яких ґрунтуються викладені факти, прізвища та посади осіб, причетних до вчиненого порушення, завданих збитків та їх пояснення.

Результат перевірки викладається об'єктивно, достовірно, обґрунтовано, ясно наводиться вичерпний опис виявлених фактів і даних. Не допускається включення до акта різного роду припущень та непідтверджених даних про управлінську та господарсько-фінансову діяльність об'єкта перевірки.

Акт перевірки складається у трьох примірниках та підписується уповноваженими посадовими особами об'єкта перевірки, а також усіма членами контрольної групи суб'єкта перевірки. Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки підписує кожну сторінку акта та несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість акта перевірки. Інші

члени контрольної групи суб'єкта перевірки несуть відповідальність у частині виконаного ними обсягу робіт.

Один примірник акта перевірки передається для підпису уповноваженій посадовій особі об'єкта перевірки.

У разі незгоди уповноваженої особи об'єкта перевірки з фактами, викладеними в акті, їх обґрунтуваннями та доказами, вона не пізніше 5 робочих днів повинна подати керівникові контрольної групи суб'єкта перевірки аргументовані письмові зауваження стосовно питань, з якими не погоджується. Зазначені зауваження розглядаються протягом 5 робочих днів після їх отримання. Результати розгляду цих зауважень викладаються окремою довідкою і підписуються керівником контрольної групи суб'єкта перевірки. Зауваження і довідка про результати їх розгляду додаються до акта перевірки та є його невід'ємною частиною. У разі порушення терміну подання зауважень останні не підлягають розгляду.

У разі відмови уповноваженої посадової особи від підписання акта перевірки цей факт фіксується в акті перевірки та засвідчується підписом керівника контрольної групи суб'єкта перевірки.

*Щодо шостого етапу – «реалізація результатів перевірки»*, результати перевірки оцінюються та подаються у Звіті, який розглядається Колегією Рахункової палати.

Звіт підписує та представляє на засіданні Колегії Рахункової палати член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки.

Звіт за результатами перевірки повинен бути повним, точним, об'єктивним, переконливим та зрозумілим.

Звіт повинен містити достатній обсяг матеріалів та доказів, необхідних для обґрунтування результатів перевірки.

Висновки за результатами перевірки мають відповідати її кінцевій меті, а пропозиції – логічно випливати із зроблених висновків.

У Звіті не повинно бути перебільшення та надмірного підкреслення виявлених недоліків і порушень. Під час викладення недоліків та порушень за необхідності наводиться точка зору об'єкта перевірки.

У Звіті увага акцентується, перш за все, на конкретних пропозиціях щодо поліпшення роботи об'єкта перевірки.

Звіт повинен містити, зокрема, стислий опис виявлених фактів та оцінку відповідності їх чинному законодавству України, критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів та оцінку виявлених фактів відповідно до цих критеріїв, оцінку ефективності управлінських рішень, стану внутрішнього контролю, бюджетного планування, обсяг, характеристику та кваліфікацію бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів, причини, що призвели до порушень та недоліків, потенційні проблеми, висновки та пропозиції.

Висновки та пропозиції Звіту повинні випливати з фактів, встановлених перевіркою.

Перед розглядом на засіданні Колегії Рахункової палати проект Звіту обговорюється з уповноваженою посадовою особою об'єкта перевірки. Уповноважена посадова особа об'єкта перевірки в строк не пізніше 3 робочих днів подає аргументовані пояснення стосовно зазначеного проекту Звіту. За необхідності їм дається відповідна оцінка у Звіті.

Формування попередніх висновків та пропозицій у проекті Звіту про результати перевірки, оцінка та кваліфікація виявлених фактів є прерогативою і належить до компетенції керівника та членів контрольної групи суб'єкта перевірки, а також члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки. Кваліфікація здійснюється за участю департаменту з питань фінансового та бюджетного законодавства. Остаточні висновки та рекомендації Звіту належать до виключної компетенції Колегії Рахункової палати.

Підготовка проекту Звіту за результатами перевірки здійснюється у відповідності та в терміни, передбачені програмою проведення перевірки, і проходить наступні етапи:

1) члени контрольної групи суб'єкта перевірки формують попередній проект Звіту, який розглядається членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки;

2) за необхідності члени контрольної групи суб'єкта перевірки доопрацьовують проект Звіту з урахуванням зауважень члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки. Після доопрацювання проект Звіту подається керівником контрольної групи суб'єкта перевірки члену Рахункової палати, відповідальному за проведення перевірки;

3) за результатами розгляду та опрацювання членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки його обговорення з уповноваженою особою об'єкта перевірки, готується та підписується остаточний варіант проекту Звіту, який подається на розгляд Першому заступнику або заступнику Голови Рахункової палати (відповідно до розподілу обов'язків між ними) для підготовки висновку щодо відповідності змісту Звіту затвердженій програмі перевірки;

4) після розгляду проекту Звіту заступниками Голови Рахункової палати та Експертною радою проект Звіту подається на розгляд і затвердження Колегії Рахункової палати.

Висновок за результатами розгляду Звіту після затвердження його Колегією Рахункової палати направляється об'єкту перевірки. Про результати розгляду та вжиті об'єктом перевірки заходи останній інформує Рахункову палату.

За рішенням Колегії Рахункової палати про результати розгляду Звіту інформується Верховна Рада України та/або її комітети та за необхідності Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, інші центральні органи виконавчої влади.

У разі виявлення під час перевірки фактів нецільового використання бюджетних коштів, інших правопорушень, за скоєння яких передбачена

кримінальна чи адміністративна відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати матеріали перевірки передаються до Генеральної прокуратури України, інших правоохоронних органів або до суду у визначеному законодавством порядку.

*Щодо сьомого етапу – «оприлюднення результатів перевірки», результати перевірок оприлюднюються через:*

- доповіді та виступи у Верховній Раді України, її комітетах, Кабінеті Міністрів України;
- участь у парламентських слуханнях та Днях Уряду;
- публікацію Звіту або його частин;
- випуск і розповсюдження інформаційних та довідкових збірників, бюлетенів (спеціальних бюлетенів);
- проведення прес-конференцій, брифінгів, інтерв'ю;
- публікації та висвітлення виступів членів Рахункової палати або інших відповідальних працівників Рахункової палати у засобах масової інформації;
- проведення тематичних теле- та радіопередач з питань діяльності Рахункової палати;
- через веб-сторінку в Інтернеті;
- повідомлення у засобах масової інформації про результати розгляду Колегією Рахункової палати матеріалів перевірок.

*Щодо восьмого етапу – «перевірка виконання пропозицій за результатами перевірки (перевірка в порядку контролю)», то перевірка в порядку контролю проводиться з метою:*

- 1) сприяння виконанню пропозицій Рахункової палати, стимулювання усунення виявлених недоліків, підвищення дієвості звітів про результати перевірок;
- 2) сприяння Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, іншим державним органам у розгляді та вжитті заходів, які забезпечують підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів;
- 3) визначення ефективності контрольної діяльності Рахункової палати;
- 4) аналізу повноти та ефективності впливу пропозицій Рахункової палати на роботу об'єкта перевірки.

Перевірка в порядку контролю проводиться за правилами та процедурами, передбаченими цим Стандартом.

Під час такої перевірки увага зосереджується на усуненні об'єктом перевірки виявлених раніше недоліків.

Перевірка в порядку контролю проводиться, зокрема, в таких формах:

- 1) отримання поточної інформації про хід виконання об'єктами перевірки рекомендацій, направлених їм за результатами перевірки;
- 2) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій, яка здійснюється на основі отриманих від об'єкта перевірки відповідних документів, а також шляхом перевірки окремих рекомендацій безпосередньо на об'єкті перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться



не раніше, ніж через 6 місяців, та не пізніше, ніж через рік після направлення рекомендацій;

3) проведення на об'єкті перевірки повторної перевірки за повною програмою. Основою такої перевірки є перевірка рекомендацій та вивчення усієї діяльності об'єкта перевірки в період, який пройшов від дня попередньої перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться, як правило, коли предметом попередньої перевірки були суспільно-значущі, резонансні сфери використання державних фінансових ресурсів з високим ступенем ризику. Їх періодичність повинна складати не більше одного разу на два роки.

Оцінка результатів заходів, вжитих об'єктами перевірок, відповідно до рекомендацій Рахункової палати за результатами перевірок, може мати якісні характеристики, або ж вимірюватися кількісними показниками підвищення ефективності використання державних коштів, які за своєю сутністю є ефектом від проведеної перевірки. Такий ефект може полягати в підвищенні результативності та економності використання державних фінансових ресурсів, поліпшенні якості роботи державних органів, удосконаленні управління бюджетними коштами тощо.

За результатами перевірки в порядку контролю з виходом на об'єкт складається акт та Звіт за загальними правилами їх складання.

Об'єкти перевірки повинні бути ознайомлені з результатами перевірки в порядку контролю та мати можливість зробити свої зауваження у письмовому вигляді.

Звіт за результатами перевірки в порядку контролю, як правило, розглядається Колегією Рахункової палати.

#### **5.4. ПОВНОВАЖЕННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ**

Рахункова палата за результатами проведених контрольних заходів направляє органам виконавчої влади, керівникам підприємств, установ і організацій, банків і кредитних установ, які перевірялись, постанови та висновки, затверджені Колегією Рахункової палати, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні законодавства України, безгосподарності та марнотратстві.

Постанови та висновки Колегії Рахункової палати повинні бути розглянуті у встановлений нею термін, але не пізніше ніж протягом 15 календарних днів з дня їх отримання.

Про заходи реагування на отримані постанови і висновки Колегії Рахункової палати вона повідомляється негайно. В необхідних випадках Рахункова палата може надавати консультації та роз'яснення з питань застосування норм чинного законодавства України щодо об'єктів, на яких проводився контроль.

У разі виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також фактів корупції та інших зловживань Рахункова палата зобов'язана негайно за рішенням її Колегії передати матеріали перевірок або ревізій до правоохоронних органів та повідомити про це Верховну Раду України.

З метою узагальнення та підготовки пропозицій Рахункова палата систематично аналізує підсумки планових і поточних контрольних заходів, узагальнює та досліджує причини і наслідки виявлених відхилень і порушень у процесі формування доходів та витрачання коштів Державного бюджету України, зберігання та використання майна, що є об'єктами права державної власності, надання валютних і кредитно-фінансових ресурсів за їх цільовим призначенням.

Під час аналізу та узагальнення інформації, яку отримує Рахункова палата під час здійснення перевірок, ревізій та обслідувань, вона розробляє і подає Верховній Раді України пропозиції про удосконалення законодавчих актів, що регулюють бюджетні, фінансово-кредитні, цивільно-правові та інші відносини.

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Методи фінансового контролю Рахункової палати України.
2. Перевірка Рахункової палати.
3. Камеральна перевірка Рахункової палати.
4. Вїзна перевірка Рахункової палати.
5. Мета перевірки Рахункової палати.
6. Основні порушення та недоліки під час адміністрування доходної частини державного бюджету.
7. Предмет перевірки Рахункової палати.
8. Об'єкти перевірки Рахункової палати.
9. Найбільш характерні напрямки неефективного використання державних коштів.
10. Повноваження за результатами контрольної діяльності Рахункової палати.
11. Суб'єкти перевірки Рахункової палати.
12. Права працівників Рахункової палати під час проведення перевірки.
13. Обов'язки працівників Рахункової палати під час здійснення перевірки.
14. Складові етапи здійснення перевірки Рахункової палати.
15. Підстави для проведення перевірки Рахункової палати.
16. Попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки працівниками Рахункової палати.
17. Класифікація та види бюджетних правопорушень.
18. Розробка програми перевірки Рахунковою палатою.
19. Проведення перевірки Рахунковою палатою.
20. Документування результатів перевірки Рахункової палати.
21. Реалізація результатів перевірки Рахунковою палатою.
22. Оприлюднення результатів перевірки Рахункової палати.
23. Перевірка виконання пропозицій за результатами перевірки (перевірка в порядку контролю) Рахунковою палатою.
24. Найбільш характерні неефективні використання державних коштів, за визначенням Рахункової палати України.
25. Перевірка Рахунковою палатою використання коштів Державного бюджету України.
26. Основні порушення та недоліки під час адміністрування доходної частини державного бюджету, за результатами контролю Рахунковою палатою.
27. Перевірка Рахунковою палатою використання коштів загальнодержавних цільових і позабюджетних фондів та бюджетних позичок.
28. Типові порушення фінансової дисципліни, незаконного та нецільового витрачання бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів, класифіковані Рахунковою палатою.
29. Мета перевірок і ревізій Рахунковою палатою.
30. Права, обов'язки та відповідальність посадових осіб Рахункової палати під час здійснення контрольних повноважень.

31. Напрямки контрольних заходів Рахункової палати.
32. Організаційні вимоги щодо проведення Рахунковою палатою експертизи та формулювання висновків.
33. Перевірка Рахунковою палатою касового та фактичного виконання бюджету.
34. Загальні вимоги під час здійснення Рахунковою палатою перевірки та ревізії.
35. Принципи формування територіальних управлінь Рахункової палати.
36. Склад Рахункової палати та вимоги стосовно його формування.

## РОЗДІЛ 6

---

### МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ

6.1. ЗАГАЛЬНИЙ МЕХАНІЗМ КОНТРОЛЮ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ;

6.2. ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛЬНОГО МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСТВОМ  
УКРАЇНИ

6.2.1. Контроль у процесі обслуговування державного бюджету за  
видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів  
державного бюджету та з погашення державного боргу

6.2.2. Здійснення контролю під час взяття бюджетних зобов'язань  
розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих  
бюджетів

6.2.3. Контроль у процесі казначейського обслуговування місцевих  
бюджетів

6.2.4. Зупинення операцій із бюджетними коштами

6.2.5. Контроль у сфері закупівель

## 6.1. ЗАГАЛЬНИЙ МЕХАНІЗМ КОНТРОЛЮ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ

Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010 утворено Державну казначейську службу України, на яку покладено функції у сфері казначейського обслуговування державного бюджету, та Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 затверджено Положення про Державну казначейську службу України (далі – Положення про Казначейство України) [21; 83].

Державна казначейська служба України (надалі – Казначейство України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України; Казначейство входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та є учасником системи електронних платежів Національного банку України.

Казначейство України здійснює свої повноваження безпосередньо та через свої територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, районах у містах, містах обласного, республіканського (Автономної Республіки Крим) значення (у разі їх утворення).

Казначейство України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України (далі – Мінфін України), іншими актами законодавства України, а також дорученнями Президента України і Міністра фінансів України.

Казначейство України у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, з органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також із підприємствами, установами, організаціями.

Казначейство України у межах своїх повноважень на основі Конституції та законів України, актів і доручень Президента України, актів Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України та доручень Міністра видає накази організаційно-розпорядчого характеру, які підписуються Головою.

Казначейство України очолює Голова, якого призначає на посаду за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій Міністра, та звільняє з посади Президент України.

Діяльність Казначейства України не слід розглядати як суто технічну – розрахунково-касове обслуговування бюджетних коштів, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, а також управління ресурсами.

Одна із головних казначейських функцій – контроль бюджетних повноважень під час зарахування надходжень і здійснення витрат. Цей контроль має різні зовнішні прояви і може здійснюватися за різними формами, критеріями та напрямками.

Зазначена норма відома всім розпорядникам бюджетних коштів і передбачає здійснення певних контрольних дій із боку Казначейства України [10].

Відповідно до вимог законодавства, до основних напрямків здійснення контролю Казначейством України належать:

1) контроль за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;

2) контроль за бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету;

3) контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

4) контроль за відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

5) контроль за відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;

6) організація та координація діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності;

7) контроль бюджетних повноважень під час проведення надходжень та відшкодування податків згідно із законодавством.

За вказаними напрямками контролю Казначейство України під час виконання функції обслуговування державного і місцевих бюджетів здійснює попередній і поточний форми контролю.

Алгоритм здійснення контролю Казначейством України наступний:

– першим етапом, за терміном проведення державного фінансового контролю, є здійснення органами Казначейства України попереднього контролю, який полягає у перевірці документів – бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів на предмет їх відповідності вимогам законодавчо-нормативних актів. Рішенням або підтвердженням їх легітимності є реєстрація перевірених зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в обліку системи органів Казначейства України з виконання бюджетів, що по суті є контролем повноважень розпорядників бюджетних коштів, а також є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень під час використання ними бюджетних коштів;

– другим етапом, за терміном проведення державного фінансового контролю, є здійснення органами Казначейства України поточного контролю, який полягає у перевірці суто технічних бюджетних параметрів:

- наявності в обліку системи органів Казначейства України зареєстрованих юридичних і фінансових зобов'язань;
- відсутності судових рішень щодо списання коштів з рахунків [10].

Під час здійснення поточного контролю специфікою роботи Казначейства України є належність його до учасників системи електронних платежів Національного банку України. Вищевказаний фактор вимагає перевірки також всіх банківських реквізитів, а також дотримання інших вимог Національного банку України з оформлення платіжних документів [10].

У процесі розвитку Казначейства України створено досить сучасні контрольні механізми, які закладені у програмне забезпечення, що дозволяє органам Казначейства України здійснювати в автоматизованому режимі більшість контрольних повноважень.

Тобто, виходячи із фактичного стану справ, що склався у сфері контрольних повноважень та відповідальності органів Казначейства України, можна стверджувати таке:

- по-перше, казначейське обслуговування є одним із етапів процесу управління під час виконання бюджетів;
- по-друге, цей процес можна розглядати як механізм контролю, що складається із ряду елементів із забезпечення законного направлення та використання бюджетних коштів і запобігання їх нецільового використання, зокрема під час казначейського обслуговування бюджетів всіх рівнів, обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, зупинення операцій із бюджетними коштами та під час здійснення державних закупівель [10].

Визначений загальний механізм контролю Казначейства України функціонує на підставі чинних нормативно-правових актів із питань бюджетної дисципліни, а саме:

- Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 24.12.2012 № 1407 (далі – Порядок № 1407);
- Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 02.03.2012 № 309 (далі – Порядок № 309);
- Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 23.08.2012 № 938 (далі – Порядок № 938);
- Порядок зупинення операцій із бюджетними коштами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 р. № 21 (далі – Порядок № 21);
- Закон України «Про здійснення державних закупівель» від 1 червня 2010 року № 2289-VI (далі – Закон № 2289-VI) [75].



## **6.2. ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛЬНОГО МЕХАНІЗМУ КАЗНАЧЕЙСТВОМ УКРАЇНИ**

### **6.2.1. Контроль у процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету та з погашення державного боргу**

Казначейство України здійснює контроль у процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету та з погашення державного боргу відповідно до Порядку № 1407.

З метою забезпечення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи Казначейства у сфері виконання державного бюджету за видатками здійснюють:

- попередній контроль – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів;
- поточний контроль – у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Відповідно до встановлених повноважень Казначейство України здійснює контроль за наявністю відповідних бюджетних асигнувань для взяття бюджетних зобов'язань та відповідністю взятих бюджетних зобов'язань певним бюджетним асигнуванням за їх економічними характеристиками, паспорту бюджетної програми. Відповідальність за взяті з порушенням бюджетного законодавства бюджетні зобов'язання та нецільове використання бюджетних коштів несуть розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів згідно із законом.

Органи Казначейства здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

Платіжні доручення подаються до органів Казначейства в кількості примірників, необхідних для всіх учасників безготівкових розрахунків (форма, обов'язкові реквізити, строк дії платіжних доручень та вимоги до заповнення розрахункових документів на паперових носіях визначені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 21 січня 2004 року № 22).

У платіжному дорученні повинні бути заповнені всі реквізити, передбачені його формою. Реквізит «Призначення платежу» заповнюється з урахуванням вимог нормативно-правових актів та повинен містити повну інформацію про платіж та документи, на підставі яких здійснюється перерахування коштів отримувачу.

Подані розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами Казначейства щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам. За правильність оформлення та достовірність інформації, наведеної у платіжному дорученні, відповідає розпорядник бюджетних коштів (одержувач бюджетних коштів).

Платіжне доручення не приймається до виконання у разі:

а) неправильного заповнення реквізитів, або незаповнення хоча б одного з реквізитів, та/або недотримання вимог до оформлення платіжного документа;

б) відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм;

в) відсутності в обліку органів Казначейства відповідних бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

г) невідповідності платежу зареєстрованим бюджетним зобов'язанням та бюджетним фінансовим зобов'язанням;

г) невідповідності зазначеного коду економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету економічній характеристиці платежу;

д) обмеження здійснення видатків та надання кредитів, що встановлюється нормативно-правовими актами;

е) накладення арешту на кошти, що перебувають на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;

є) зупинення операцій із бюджетними коштами на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;

ж) надходження до органів Казначейства відповідного рішення органу оскарження за результатами розгляду скарги щодо порушення законодавства у сфері державних закупівель та/або копії рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними, яке набрало законної сили;

з) відсутності або недостатності невикористаних відкритих асигнувань у загальному та спеціальному фондах державного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів) та відсутності або недостатності коштів (у частині власних надходжень бюджетних установ) на відповідних рахунках розпорядників бюджетних коштів;

и) перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планах надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планах спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планах використання бюджетних коштів розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів);

і) неподання документів, що підтверджують отримання товарів (робіт, послуг) за договорами, згідно з умовами яких було здійснено авансування.

У разі, коли платіжне доручення не прийняте до виконання у зв'язку з порушенням бюджетного законодавства розпорядниками бюджетних коштів (одержувачами бюджетних коштів), органи Казначейства застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені Бюджетним кодексом України.

Розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів несуть відповідальність за правильність заповнення розрахункового документа, у тому числі номерів рахунків і кодів банків, суми податків, кодів бюджетної класифікації тощо.

Органи Казначейства не несуть відповідальності за недостовірність підтвердних документів та їх зміст, на підставі яких були складені розрахункові документи, оформлені розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів, а також за повноту і своєчасність сплати ними податків, зборів та обов'язкових платежів.

### **6.2.2. Здійснення контролю під час взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів**

З метою забезпечення здійснення контролю органами Державної казначейської служби України під час взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, удосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами розроблено Порядок № 309, дія якого поширюється на розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні (далі – розпорядники бюджетних коштів).

**У Порядку № 309 терміни вживаються в такому значенні:**

1) *бюджетне фінансове зобов'язання* – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто бюджетна кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством;

2) *зобов'язання* – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет, з перевищенням повноважень;

3) *фінансове зобов'язання* – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, здійснена розпорядником або одержувачем бюджетних коштів із порушенням норм, установлених

Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет, з перевищенням повноважень.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів).

За спеціальним фондом бюджету розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні фінансові зобов'язання виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (відкритих асигнувань (виділених коштів), залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів).

Бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів обліковуються органами Казначейства в бухгалтерському обліку виконання бюджетів та відображаються у звітності про виконання бюджетів.

Органи Казначейства не реєструють:

а) зобов'язання у разі:

- відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
  - відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;
  - відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);
  - невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;
  - неподання або подання неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
  - недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;
  - недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
- б) фінансові зобов'язання у разі:
- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
  - відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;
  - відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
  - недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
  - невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;

– недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

У таких випадках органи Казначейства зобов'язання та/або фінансові зобов'язання не реєструють, а застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені Бюджетним кодексом України.

Зобов'язання, взяті розпорядниками бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), не вважаються бюджетними зобов'язаннями (крім зобов'язань щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (абонентна плата за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян) і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства. Витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються.

За взяття розпорядниками бюджетних коштів зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України, застосовуються такі заходи впливу, як зупинення операцій із бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства.

За порушення бюджетного законодавства в частині порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань до розпорядників бюджетних коштів можуть застосовуватися заходи впливу відповідно до Бюджетного кодексу України.

У разі, якщо за даними річного звіту про виконання державного та місцевих бюджетів у головного розпорядника бюджетних коштів є кредиторська заборгованість, яка виникла за рахунок взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, з перевищенням повноважень, органи Казначейства надають інформацію щодо наявності такої кредиторської заборгованості у розпорядників бюджетних коштів до органів Державної фінансової інспекції України для вжиття заходів згідно з вимогами законодавства України.

### **6.2.3. Контроль у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів**

Порядок № 938 регламентує організаційні взаємовідносини між органами Державної казначейської служби України (далі – органи Казначейства), фінансовими органами та/або Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, районними, міськими, районними у містах, сільськими, селищними радами або їх виконавчими органами чи міськими,

селищними, сільськими головами (в разі, якщо відповідні органи не створені) (далі – місцеві фінансові органи), платниками податків, розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів органами Казначейства.

**У Порядку № 938 терміни вживаються в таких значеннях:**

1) *мережа розпорядника коштів місцевого бюджету (далі – мережа)* – згрупована головним розпорядником коштів місцевого бюджету (далі – головний розпорядник) відповідно до законодавства вичерпна інформація щодо розпорядників коштів місцевого бюджету нижчого рівня (далі – розпорядник нижчого рівня), які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та/або діяльність яких координується ним, та одержувачів коштів місцевих бюджетів;

2) *місцевий фінансовий орган* – установа, що відповідно до законодавства України здійснює функції зі складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету. Для цілей цього наказу Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські голови (в разі, якщо вони забезпечують виконання функцій місцевого фінансового органу, коли такий орган не створено згідно із законом) належать до місцевих фінансових органів.

Органи Казначейства здійснюють розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів шляхом проведення платежів із реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів та рахунків одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду місцевих бюджетів (за винятком надання кредитів із місцевих бюджетів), планів спеціального фонду місцевих бюджетів (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планів надання кредитів із загального фонду місцевих бюджетів або планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів.

У процесі казначейського обслуговування коштів місцевих бюджетів органи Казначейства здійснюють попередній та поточний контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів шляхом:

- попереднього контролю – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів;
- поточного контролю – у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Подані розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами Казначейства щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам. За правильність оформлення та достовірність інформації, наведеної у платіжному дорученні, відповідає розпорядник бюджетних коштів (одержувач бюджетних коштів).

Платіжне доручення не приймається до виконання у разі:

- а) неправильного заповнення реквізитів, або незаповнення хоча б одного з реквізитів, та/або недотримання вимог до оформлення платіжного документа;
- б) відсутності в обліку органів Казначейства відповідних бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;
- в) невідповідності платежу зареєстрованим бюджетним зобов'язанням та бюджетним фінансовим зобов'язанням;
- г) невідповідності зазначеного коду економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету економічній характеристиці платежу;
- г) обмеження здійснення видатків та надання кредитів, що встановлюється нормативно-правовими актами;
- д) накладення арешту на кошти, що перебувають на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;
- е) зупинення операцій із бюджетними коштами на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів;
- є) надходження до органів Казначейства відповідного рішення органу оскарження за результатами розгляду скарги щодо порушення законодавства у сфері державних закупівель та/або копії рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними, яке набрало законної сили;
- ж) відсутності або недостатності залишків коштів на відповідних рахунках бюджетних установ та організацій;
- з) перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду місцевих бюджетів (за винятком надання кредитів із місцевих бюджетів), планах спеціального фонду місцевих бюджетів (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планах надання кредитів із загального фонду бюджету, планах використання бюджетних коштів;
- и) неподання документів, що підтверджують отримання товарів, робіт/послуг за договорами, згідно з умовами яких було здійснене авансування;
- і) відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі).

Казначейством України за результатами контролю за процесом казначейського обслуговування місцевих бюджетів застосовуються заходи впливу, а саме:

- у разі виявлення фактів порушення бюджетного законодавства – застосовують заходи впливу, встановлені статтею 117 Бюджетного кодексу України;
- у разі, коли платіжне доручення не прийняте до виконання у зв'язку з порушенням бюджетного законодавства розпорядниками бюджетних коштів (одержувачами бюджетних коштів) – застосовують заходи впливу, зокрема попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства або інший

захід впливу відповідно до частини другої статті 118 Бюджетного кодексу України на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства.

#### 6.2.4. Зупинення операцій із бюджетними коштами

Порядок № 21 визначає механізм застосування Казначейством України (далі – уповноважений орган) у межах наданого йому повноваження до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (далі – розпорядники та/або одержувачі) такого заходу впливу, як зупинення операцій із бюджетними коштами.

Зупинення операцій із бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог бюджетного законодавства, передбаченого Бюджетним кодексом України, і полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів із рахунків розпорядників та/або одержувачів, при цьому складається протокол про порушення бюджетного законодавства.

На підставі зазначеного протоколу уповноважений орган приймає протягом 3 робочих днів із дня його надходження розпорядження про зупинення операцій із бюджетними коштами (далі – розпорядження про зупинення операцій) за затвердженою формою.

У разі прийняття уповноваженим органом розпорядження про зупинення операцій – зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та/або одержувачів за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), за якою виявлено порушення вимог бюджетного законодавства.

Якщо зазначене порушення виявлено за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган зазначає в розпорядженні про зупинення операцій бюджетну програму (код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), згідно з якою передбачено утримання розпорядника, при цьому зупиненню підлягають будь-які операції, за винятком:

- сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів;
- здійснення захищених видатків.

Розпорядження про зупинення операцій складається у трьох примірниках, кожний із яких підписується керівником (заступником керівника) уповноваженого органу, скріплюється печаткою та реєструється в установленому порядку. Один примірник такого розпорядження залишається в уповноваженому органі.

Розпорядження про зупинення операцій надсилається не пізніше робочого дня, що настає за днем його реєстрації уповноваженим органом, рекомендованим листом із повідомленням про вручення або подається особисто під розписку уповноваженій особі:



– органу Державної казначейської служби, у якому відкрито рахунки розпорядника та/або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;

– розпорядника та/або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;

– відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету).

Орган Державної казначейської служби реєструє в установленому порядку розпорядження про зупинення операцій у день його надходження.

У разі надходження розпорядження про зупинення та/або відновлення операцій з бюджетними коштами, що використовуються для проведення розрахунків за протокольними рішеннями, орган Державної казначейської служби повідомляє Державній казначейській службі не пізніше наступного робочого дня після його отримання.

Орган Державної казначейської служби після надходження розпорядження про зупинення операцій зупиняє операції на відповідних рахунках і надсилає уповноваженому органу корінець такого розпорядження, який підписується керівником (заступником керівника) зазначеного органу та скріплюється печаткою.

Платіжні доручення, подані розпорядником та/або одержувачем для здійснення платежів з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, повертаються після надходження розпорядження про зупинення операцій органом Державної казначейської служби розпорядникові та/або одержувачу без виконання разом із попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства.

У разі зупинення операцій із бюджетними коштами реєстрація бюджетних зобов'язань розпорядників та/або одержувачів проводиться в установленому законодавством порядку.

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників та/або одержувачів є:

– прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами (далі – розпорядження про відновлення операцій) за затвердженою формою.

– закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій або встановленого Бюджетним кодексом України.

У разі, коли операції відновлюються до закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій, розпорядження про відновлення операцій приймає орган, який прийняв розпорядження про зупинення операцій, і подає його відповідному органу Державної казначейської служби. Після закінчення строку, зазначеного у розпорядженні про зупинення операцій або Бюджетним кодексом України, операції з бюджетними коштами відновлюються органами Державної казначейської служби без оформлення розпорядження про відновлення операцій.

Розпорядження про відновлення операцій приймається на підставі доповідної записки, складеної посадовою особою уповноваженого органу, або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства.

Доповідна записка повинна містити:

- найменування, ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ розпорядника та/або одержувача, на рахунках якого зупинено операції з бюджетними коштами;
- дату прийняття і номер розпорядження про зупинення операцій;
- документальне підтвердження факту усунення порушення вимог бюджетного законодавства.

Розпорядження про відновлення операцій складається в трьох примірниках, кожний із яких підписується керівником (заступником керівника) уповноваженого органу, скріплюється печаткою та реєструється в установленому порядку.

Розпорядження про відновлення операцій надсилається не пізніше робочого дня, що настає за днем надходження доповідної записки або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства, рекомендованим листом із повідомленням про вручення або подається особисто під розписку уповноваженій особі.

Орган Державної казначейської служби, у якому відкрито рахунки, за якими зупинено операції з бюджетними коштами, після надходження розпорядження про відновлення операцій із бюджетними коштами або закінчення строку відновлює операції з бюджетними коштами відповідного розпорядника та/або одержувача.

У разі відновлення операцій із бюджетними коштами розпорядника та/або одержувача орган Державної казначейської служби зазначає на корінці розпорядження про відновлення операцій, який підписується керівником (заступником керівника) та скріплюється печаткою такого органу, дату відновлення операцій.

Орган Державної казначейської служби надсилає не пізніше наступного робочого дня після відновлення операцій із бюджетними коштами органу, який прийняв розпорядження про відновлення операцій, рекомендований лист із повідомленням про вручення або подає особисто під розписку уповноваженій особі корінець такого розпорядження.

Розпорядження про зупинення або відновлення операцій, що надійшли до органу Державної казначейської служби протягом операційного часу, виконуються в день надходження, а ті, що надійшли після закінчення операційного часу, – протягом наступного робочого дня.

Відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє органи Державної казначейської служби права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій із бюджетними коштами, до тих же розпорядників та/або одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень надалі.

Керівник (заступник керівника) уповноваженого органу відповідає за правильність, обґрунтованість і своєчасність прийняття розпорядження про зупинення або відновлення операцій та надсилання його за належністю.

Розпорядження про зупинення операцій може бути оскаржене в порядку, визначеному Бюджетним кодексом України.

### 6.2.5. Контроль у сфері закупівель

Контрольні повноваження Казначейства України у сфері закупівель за державні кошти регламентуються Законом № 2289-VI та мають певні напрямки та алгоритм їх здійснення [75].

Напрямки контролю і алгоритм їх здійснення у сфері закупівель Казначейством України такі:

– до здійснення оплати за договорами про закупівлю перевіряється:

- наявність та відповідність укладеного договору про закупівлю звіту про результати проведення процедури закупівлі, річному плану закупівель та правильність їх оформлення відповідно до законодавства;
- наявність оголошення про проведення процедури закупівлі;
- наявність повідомлення про акцепт пропозиції конкурсних торгів (цінової пропозиції, пропозиції за результатами застосування процедури закупівлі в одного учасника);
- наявність відомостей про рамкову угоду, за якою укладено договір про закупівлю (у разі проведення закупівлі за рамковими угодами);
- наявність оголошення про результати процедури закупівлі, що були опубліковані в державному офіційному друкованому виданні з питань державних закупівель та відповідних міжнародних виданнях у випадках, передбачених цим Законом.

Перевіркою правильності оформлення документів вважається перевірка дотримання замовником установлених законодавством вимог до форми документа та правильності його заповнення відповідно до затверджених інструкцій стосовно заповнення таких форм (за їх наявності) або розміщені на веб-порталі Уповноваженого органу та на веб-сайті оператора електронного майданчика (у разі застосування процедури електронного реверсивного аукціону).

– вживається заходи з недопущення здійснення платежів із рахунку замовника згідно з узятим фінансовим зобов'язанням за договором про закупівлю у випадках:

- відсутності необхідних документів, передбачених Законом № 2289-VI, або їх невідповідності встановленим законодавством вимогам щодо оформлення;
- скасування процедури закупівлі;
- набрання законної сили рішенням суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними;
- на період призупинення процедури закупівлі;
- наявності відповідного рішення органу оскарження відповідно до статті 18 Закону № 2289-VI ;
- у разі виявлення порушень вимог законодавства у сфері закупівель повідомляє про такі випадки Уповноважений орган та орган оскарження.

Уповноваженим органом є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державних закупівель (на сучасному етапі таким органом є Міністерство економічного розвитку і торгівлі України).

Орган оскарження – Антимонопольний комітет України.

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Механізм застосування органами Державної казначейської служби України зупинення операцій з бюджетними коштами.
2. Основні наріжки здійснення контролю Казначейством України.
3. Здійснення фінансового контролю Казначейством України у процесі казначейського обслуговування коштів місцевих бюджетів.
4. Здійснення контролю Казначейством України у сфері закупівель за державні кошти.
5. Оформлення та реалізація результатів перевірки державних закупівель.
6. Проведення контролю органами Державної казначейської служби України під час прийняття бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів.
7. Загальний механізм контролю Казначейства України.
8. Форми фінансового контролю та їх застосування Державною казначейською службою України.
9. Форми фінансового контролю та їх застосування Державною казначейською службою України в процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету та з погашення державного боргу.
10. Форми фінансового контролю та їх застосування Державною казначейською службою України у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів.
11. Функції Казначейства України.
12. Права Казначейства України.
13. Обов'язки Казначейства України.
14. Форми контролю Казначейства України.
15. Законодавство, яким керується у своїй діяльності Казначейство України.
16. Структура Казначейства України.
17. Алгоритм здійснення контролю Казначейством України.
18. Контроль в процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету та з погашення державного боргу.
19. Здійснення контролю під час взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів.
20. Контроль у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів.
21. Заходи впливу за результатами контролю за процесом казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

## РОЗДІЛ 7

---

### ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ

- 7.1. ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ ТА ЕТАПИ ФУНКЦІОНУВАННЯ  
ВНУТРІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ
- 7.2. РІЗНОВИД ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО  
КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ЙОГО ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДґРУНТЯ
  - 7.2.1. Організація та проведення внутрішнього аудиту
    - 7.2.1.1. Застосування Стандартів внутрішнього аудиту
    - 7.2.1.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності  
працівника підрозділу внутрішнього аудиту
  - 7.2.2. Здійснення внутрішнього контролю

## 7.1. ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ ТА ЕТАПИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Принципи функціонування механізму внутрішнього державного фінансового контролю (відомчого контролю) зазнають змін протягом тривалого часу.

Основні пріоритети внутрішньої державної фінансової контрольної роботи відображені у нормативно-правових актах, що формують нормативно-правовий механізм цього виду контролю.

Внутрішній державний фінансовий контроль (далі – відомчий контроль) є невід’ємним складником структурних змін у економіці країни. Нагальна потреба у застосуванні відомчого контролю викликана масштабністю планів стосовно всеохопленості державного сектору економіки.

Логічна необхідність розвитку внутрішнього державного фінансового контролю обґрунтована власною історією.

З метою вивчення історичних передумов створення та етапів функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні нами буде розглянуто історичні надбання у сфері внутрішньовідомчого фінансового контролю з першого його впровадження (**1936 рік**) до останніх змін (**вересень 2012 року**) за допомогою нормативно-правової бази щодо порядку здійснення внутрішнього державного фінансового контролю.

Перший нормативний акт, що фактично розпочав відомчий контроль, прийнятий **1936 року**. На той час це був досить досконалий документ, яким було створено та закріплено ряд базових принципів відомчого контролю. До них належать принципи обов’язковості та періодичності у відносинах між суб’єктами та об’єктами контролю. Відправною точкою розвитку відомчого контролю стає побудова цілісної системи, що містила у собі обов’язковість організації відомчого контролю на усіх рівнях державної влади, від її центральних органів до виконавчих комітетів обласного рівня, а також здійснення контрольно-ревізійних заходів не рідше одного разу на рік за кожним об’єктом контролю.

Плекання принципів відомчого контролю, що було закладено першим нормативним актом, знайшло своє подальше відображення у Положенні про Міністерство фінансів СРСР та у розробленій ним типовій інструкції здійснення контрольно-ревізійних дій міністерствами та відомствами **у 1978 році**.

Додатковим підтвердженням розбудови єдиної системи відомчого контролю є приклади нормативних актів, що були прийняті Радою Міністрів УРСР **у 1981 році**.

За часів незалежності Україною було розроблено власні механізми функціонування відомчого контролю та введені в дію прийняттям відповідних нормативних актів у 1998, у 2002, у 2010, 2011 роках та останній у вересні 2012 року.

Структурна криза, у якій народжувалася Україна як незалежна держава, гостро поставила питання про забезпечення збереження виконавчою владою державного і колективного майна.

Проте необхідність внутрішнього державного фінансового контролю не зникла, а, навпаки, трансформувалась у нову якість. Зазначений процес має прояв за такими напрямками, як норма стосовно функцій головних розпорядників бюджетних коштів щодо організації і стану внутрішнього фінансового контролю та аудиту, а також кількість органів державної влади та підпорядкованих їм державних установ і державних підприємств та вартість майна, що знаходиться у користуванні та розпорядженні зазначених суб'єктів.

З метою визначення кола питань державного внутрішнього фінансового контролю в Україні як структурного елементу системи державного фінансового контролю, які мають загальнодержавний вплив та рівень впливу відповідного центрального органу виконавчої влади, розглянемо вимоги нормативно-правових актів, як тих, що чинні на сьогодні, так і тих, які були чинні до них:

- законодавчі акти рівня Кодексу України;
- нормативно-правові акти рівня Кабінету Міністрів України.

**Спочатку розглянемо** засади функціонування внутрішнього державного фінансового контролю згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 10 липня 1998 р. № 1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади», – **який був першим документом** із цього питання, розробленим і прийнятим в Україні. Вказаним нормативно-правовим актом було визнано такою, що втратила чинність, постанову Ради Міністрів УРСР від 26 травня 1981 р. № 294 «Про заходи по поліпшенню контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління» та затверджено Положення про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління.

Основними завданнями відомчого контролю є здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, збереженням державного майна, економним використанням матеріальних і фінансових ресурсів, за виконанням планових завдань, правильністю ведення бухгалтерського обліку, а також виявлення та усунення фактів порушення фінансової дисципліни, нанесення збитків, безгосподарності й марнотратства, перекручення звітності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Організація та здійснення відомчого контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій покладається на міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких вони належать.

Контрольно-ревізійні підрозділи перевіряють:

- а) дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни, ефективність і цільове використання бюджетних коштів;
- б) збереження коштів і матеріальних цінностей;
- в) ефективність використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, своєчасність документального оформлення господарських операцій, повноту виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, причини непродуктивних витрат і втрат;
- г) економічний стан підприємств, установ і організацій, виконання виробничих та фінансових планів, законність здійснених операцій;
- г) правильність та достовірність ведення бухгалтерського обліку і звітності, фінансових, кредитних і розрахункових операцій, повноту і своєчасність виконання зобов'язань перед бюджетом;
- д) дотримання порядку встановлення та застосування цін і тарифів;
- е) виконання заходів, спрямованих на усунення недоліків, виявлених попередньою ревізією або перевіркою.

Результати ревізії або перевірки оформляються актом за підписом керівника ревізійної групи (ревізора), керівника і головного бухгалтера підприємства, установи, організації, де проводилась ревізія або перевірка.

**21 червня 2001 року** було прийнято Бюджетний кодекс України №2542-III, (чинного до 1 січня 2011 року), яким було передбачено, що розпорядники бюджетних коштів зобов'язані здійснювати внутрішній фінансовий контроль, а саме, за статтею 22 Головний розпорядник бюджетних коштів має здійснювати внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів, одержувати звіти про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів і аналізувати ефективність використання ними бюджетних коштів.

Також статтею 26 встановлено, що керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи з урахуванням:

- положень Бюджетного Кодексу та інших нормативно-правових актів;
- вимог цілеспрямованого, ефективного й економного управління функціями кожного структурного підрозділу, правильного розмежування функціональних обов'язків;
- правил бухгалтерського обліку та контролю щодо активів, пасивів, доходів та видатків бюджетної установи;
- забезпечення відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю.

У зазначеному документі вказано, що внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, повинен забезпечувати:

- постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;



- оцінку діяльності на відповідність результатів установленим завданням та планам;

- інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінки, розслідування, вивчення чи ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

Розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію й стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах.

**Надалі Кабінетом Міністрів України** з метою посилення ефективності роботи контрольно-ревізійних підрозділів у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, поліпшення координації їх діяльності з іншими контролюючими та правоохоронними органами, підвищення рівня відшкодування заподіяних державі було розроблено та впроваджено Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від **22 травня 2002 р. № 685**.

Указаним нормативно-правовим актом було визнано такою, що втратила чинність, постанову Кабінету Міністрів України від 10 липня 1998 р. №1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади», а також визначався механізм здійснення контрольно-ревізійними підрозділами відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – контрольно-ревізійний підрозділ) внутрішнього фінансового контролю за роботою підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – суб'єкт господарювання, який підлягає контролю), де **внутрішній фінансовий контроль** – це діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання суб'єктами господарювання, які підлягають контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва.

Метою здійснення внутрішнього фінансового контролю є:

- аналіз фінансово-господарської діяльності, цільового та ефективного використання бюджетних коштів та збереження державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів, виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;

- забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяних збитків;

- вжиття заходів для запобігання фінансовим порушенням.

Внутрішній фінансовий контроль здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами у формі ревізій, перевірок, оцінки, розслідування та вивчення (далі – контрольні заходи) на підставі складених на півріччя планів роботи, що затверджуються керівниками міністерств, інших центральних

органів виконавчої влади, їх територіальних органів за погодженням із ГоловКРУ, його територіальними органами.

Координація та методичне забезпечення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах, а також контроль за станом цієї роботи здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби в порядку, установленому Головним контрольно-ревізійним управлінням.

З метою приведення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил для створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, робота контрольно-ревізійних підрозділів повинна була відповідати Стандартам державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затвердженим Наказом ГоловКРУ України від 09.08.2002 № 168, а також передбачалося надання звіту до органів державної контрольно-ревізійної служби про здійснену контрольно-ревізійну роботу відповідно до вимог наказу ГоловКРУ України від 11.03.2003 № 55 «Про затвердження форми звіту про контрольно-ревізійну роботу N 11 - ревізія та Інструкції щодо її заповнення».

**Наступним етапом** функціонування внутрішнього державного фінансового контролю сталарозробка та впровадження Порядку проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від **6 січня 2010 р. № 2**, згідно з яким було визнано такою, що втратила чинність Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 р. № 685 «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» та визначено механізм проведення в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади внутрішньої контрольно-ревізійної роботи.

Відповідно до вимог вказаного Порядку, **внутрішня контрольно-ревізійна** робота – це процес планування, організації та здійснення контрольних заходів, реалізації їх результатів, моніторингу усунення виявлених порушень законодавства і недоліків, узагальнення та подання інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни, яка є складовою частиною внутрішнього контролю, відокремленою від виконання інших функцій, і проводиться у формі виїзних інспекційних (ревізія, перевірка, розслідування) та камеральних неінспекційних (оцінка, вивчення) контрольних заходів.

Для проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади утворюються контрольно-ревізійні підрозділи, які є самостійними структурними підрозділами. До їх складу можуть входити інші структурні одиниці. У разі неможливості утворення підрозділу вводиться посада спеціаліста.

Координація та методичне забезпечення проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи, а також контроль за її проведенням здійсню-

ються органами державної контрольно-ревізійної служби в порядку, встановленому ГоловКРУ.

Робота контрольно-ревізійних підрозділів повинна була відповідати Стандартам державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затвердженим Наказом ГоловКРУ України від 09.08.2002 № 168, а також із метою надання органам державної контрольно-ревізійної служби повної, правдивої та неупередженої інформації про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи передбачалося надання звіту відповідно до вимог наказу Головного Контрольно-ревізійного управління України від 8 листопада 2010 р. № 422 «Про затвердження форми звітності № 1-КРП (квартальна) "Звіт (Зведений звіт) про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади" та Інструкції про її складання та подання».

**Початком сучасного етапу** щодо розбудови внутрішнього державного фінансового контролю стало прийняття **8 липня 2010 року** Бюджетного Кодексу України № 2456-VI, що набув чинності із 1 січня 2011 р., яким було визнано основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту.

З метою виконання статті 26 Бюджетного Кодексу України № 2456-VI Кабінетом Міністрів України постановою від **28 вересня 2011 року № 1001** «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» (далі – Постанова № 1001) було визнано такою, що втратила чинність, постанова Кабінету Міністрів України від 6 січня 2010 р. № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» з 1 січня 2012 року та затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади.

Постановою № 1001 також доручалося:

1) Міністрам, керівникам інших центральних органів виконавчої влади з 1 січня 2012 року:

– утворити й забезпечити функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту в межах граничної чисельності працівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, реорганізувавши контрольно-ревізійні підрозділи;

– забезпечити проведення внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших

центральної виконавчої влади, відповідно до Порядку, затвердженого цією постановою;

- забезпечити організаційну і функціональну незалежність структурних підрозділів внутрішнього аудиту;

- вжити заходів для запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його результати.

2) Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади:

- привести до 1 січня 2012 р. у відповідність з цією постановою:

- структуру міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

- власні нормативно-правові акти;

3) Державній фінансовій інспекції надавати роз'яснення щодо застосування Порядку, затвердженого цією постановою.

Крім того, Постановою № 1001 рекомендувалося органам місцевого самоврядування утворити з 1 січня 2012 р. структурні підрозділи внутрішнього аудиту [5].

**Останніми подіями сучасного етапу** щодо розбудови внутрішнього державного фінансового контролю стала розробка та затвердження **14 вересня 2012** Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (наказ Міністерства фінансів України № 995), що забезпечило реалізацію в повному обсязі статті 26 Бюджетного кодексу України стосовно впровадження внутрішнього контролю.

## **7.2. РІЗНОВИД ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ЙОГО ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДГРУНТЯ**

В Україні внутрішній державний фінансовий контроль здійснюється у два способи: внутрішній аудит та внутрішній контроль.

Законодавчим підґрунтям здійснення внутрішнього державного фінансового контролю у вказаних формах на теперішній час в Україні є вимоги чинних нормативно-правових актів:

- законодавчі акти рівня Кодексу України;

- нормативно-правові акти рівня Кабінету Міністрів України;

- регуляторні акти Міністерства фінансів України.

**На загальнодержавному рівні першою ланкою є регулювання цього виду контролю законодавчим органом країни.**

Бюджетним Кодексом України, прийнятим 8 липня 2010 року № 2456-VI, що набув чинності з 1 січня 2011 р. передбачено:

- за п.п. 7, 8 статті 22, обов'язок головного розпорядника – здійснювати управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи

ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; здійснювати контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

– статтею 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» визначено:

1. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу та оцінки стану фінансової та господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

2. Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата.

Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

3. Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

**Внутрішнім контролем** є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

**Внутрішнім аудитом** є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного вико-

ристання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України [1].

***Другою ланкою – загальнодержавного рівня є регулювання цього виду контролю нормативно-правовими актами рівня Кабінету Міністрів України.***

Відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України Кабінет Міністрів України постановою від 28 вересня 2011 року № 1001 затвердив Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а також скасував постанову Кабінету Міністрів України від 6 січня 2010 р. № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» з 01 січня 2012 року [5].

Зазначений Порядок визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Підрозділ внутрішнього аудиту) та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – бюджетні установи) такого аудиту.

У центральному органі виконавчої влади для проведення внутрішнього аудиту утворюється як самостійний підрозділ – підрозділ внутрішнього аудиту.

Дія цього Порядку поширюється на Раду міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київську та Севастопольську міські держадміністрації.

***Останньою ланкою загальнодержавного рівня є регулювання цього виду контролю регуляторними актами рівня Міністерства фінансів України.***

Регуляторна діяльність Міністерством фінансів України державного внутрішнього фінансового контролю здійснюється у такий спосіб:

1) *по-перше*, відбувається регулювання функціонування внутрішнього аудиту шляхом:

– розробки Стандартів внутрішнього аудиту, які затверджено наказом Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 року № 1247, з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій [105];

– розробки Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, який затверджено наказом Міністерством фінансів України від 29 вересня 2011 року № 1217, з метою приведення правил поведінки працівників

внутрішнього аудиту до відповідності вимогам морально-етичних принципів професійної діяльності [8];

2) *по-друге*, забезпечення повної реалізації статті 26 Бюджетного кодексу України шляхом упровадження Наказом Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995 Методичних рекомендацій із організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах із метою організації внутрішнього контролю. Ці Методичні рекомендації розроблено для використання розпорядниками бюджетних коштів під час організації та здійснення внутрішнього контролю в своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

### 7.2.1. Організація та проведення внутрішнього аудиту

**Основним завданням підрозділу є надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо:**

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

**Завданнями підрозділу внутрішнього аудиту є:**

- 1) проведення оцінки:
  - ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;
  - ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
  - ефективності планування й виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;
  - якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
  - стану збереження активів та інформації;
  - стану управління державним майном;
  - правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
  - ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи;

2) проведення за дорученням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аналізу проектів наказів та інших документів, пов'язаних із використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання;

3) планування, організація та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, підготовка аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, а також проведення моніторингу врахування рекомендацій;

4) взаємодія з іншими структурними підрозділами центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, іншими державними органами, підприємствами, їх об'єднаннями, установами та організаціями з питань проведення внутрішнього аудиту;

5) подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів і рекомендацій для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

6) звітування про результати діяльності відповідно до вимог цього Порядку та стандартів внутрішнього аудиту.

**Об'єктом внутрішнього аудиту** є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

#### ***Планування внутрішнього аудиту***

Внутрішній аудит проводиться згідно з планами, що формуються підрозділом та затверджуються керівником центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи після погодження з відповідними органами Держфінінспекції.

Керівник центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи для своєчасного реагування на проблеми, що виникають під час виконання покладених законодавством на такий орган завдань, може прийняти рішення про проведення позапланового внутрішнього аудиту.

Керівник центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи приймає рішення про проведення планового та позапланового внутрішнього аудиту, що оформляється розпорядчим актом.

Строк проведення внутрішнього аудиту не повинен перевищувати 45 робочих днів.

Внутрішній аудит проводиться відповідно до стандартів, затверджених Мінфіном.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту мають право:

– на повний та безперешкодний доступ до документів, інформації та баз даних, які стосуються аудиторських завдань, включаючи інформацію з обмеженим доступом, що надається в установленому законодавством порядку;



- проводити анкетування, опитування та інтерв'ювання працівників центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи за їх згодою, готувати запити до юридичних осіб із метою отримання необхідної інформації для проведення внутрішнього аудиту;

- ініціювати перед керівником центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи залучення експерта для забезпечення виконання аудиторського завдання;

- визначати цілі, обсяг, методи аудиту і ресурси, які необхідні для виконання кожного аудиторського завдання;

- проводити за рішенням керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи позапланові внутрішні аудити.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту зобов'язані:

- дотримуватися вимог стандартів внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів із відповідних питань;

- не розголошувати інформацію, яка стала їм відома під час виконання покладених на підрозділ завдань, крім випадків, передбачених законодавством;

- невідкладно інформувати керівника центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи про ознаки шахрайства, корупційних діянь або нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем та інших порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків, з наданням рекомендацій щодо вжиття необхідних заходів;

- уникати та не допускати виникнення конфлікту інтересів відповідно до закону.

Для проведення на належному рівні внутрішнього аудиту керівник центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи забезпечує:

- надання підрозділу повного та безперешкодного доступу до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;

- створення належних умов для проведення внутрішнього аудиту шляхом затвердження планів та підписання звітів, надання достатнього строку для проведення внутрішнього аудиту, своєчасного розгляду аудиторських звітів і рекомендацій;

- вжиття відповідних заходів реагування за результатами проведення внутрішніх аудитів.

У разі виникнення обставин, які перешкоджають проведенню працівниками або керівником підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків, втручання у їх діяльність посадових або інших осіб центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи, працівники підрозділу або керівник підрозділу письмово інформують про це Держфінінспекцію для дослідження нею зазначених обставин та здійснення заходів відповідно до законодавства.

***Звітність підрозділу внутрішнього аудиту***

Звіт про результати діяльності підрозділу у центральному органі виконавчої влади або зведений звіт про результати діяльності підрозділів у центральному органі виконавчої влади, його територіальному органі та бюджетній установі у разі його створення подається керівником центрального органу виконавчої влади Держфінінспекції двічі на рік (до 20 січня та до 20 липня).

***Контроль стану внутрішнього аудиту***

Органи Держфінінспекції здійснюють контроль за станом внутрішнього аудиту шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи не частіше ніж один раз на рік. Зазначена оцінка якості проводиться у формі дослідження.

Предметом оцінки якості внутрішнього аудиту є планування, організація та проведення такого аудиту, моніторинг виконання рекомендацій за результатами його проведення, дотримання посадовими особами підрозділів вимог стандартів внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів із відповідних питань.

**7.2.1.1. Застосування Стандартів внутрішнього аудиту**

Міністерством фінансів України з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – установа), оцінки якості такого аудиту розроблено Стандарти внутрішнього аудиту (далі – Стандарти) та затверджено наказом від 4 жовтня 2011 року № 1247 [105].

Стандарти застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в установах під час проведення ними внутрішнього аудиту, й поділяються на:

- загальні стандарти внутрішнього аудиту;
- стандарти діяльності з внутрішнього аудиту;
- стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту.

Терміни що використовуються у Стандартах – «внутрішній аудит», «внутрішній контроль» та «об'єкти внутрішнього аудиту» – вживаються у значеннях, що застосовуються у Бюджетному кодексі України та Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.

**У першу чергу розглянемо вимоги Загального стандарту внутрішнього аудиту, структура якого складається із наступних розділів:**

- основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту;
- компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту;
- незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту.

Розглянемо вимоги першого розділу Загального стандарту – «Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту».

Основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту, права, повноваження і обов'язки керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту визначаються відповідно до законодавства у внутрішніх документах установи, що затверджуються у встановленому порядку.

Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту є положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту.

Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу з урахуванням цих Стандартів та Порядку.

Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту в обов'язковому порядку містять:

- положення про підрозділ внутрішнього аудиту – вимоги щодо дотримання Бюджетного кодексу України, Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001, Стандартів та Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217;

- основні завдання підрозділу;

- право керівника підрозділу звітувати безпосередньо керівнику установи, за рішенням керівника установи входити до складу колегії такої установи (інших дорадчих органів) та брати участь у її роботі;

- посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту – завдання, функції та обов'язки працівників підрозділу внутрішнього аудиту, їх права, вимоги щодо освіти, знань, навичок та досвіду роботи, передбачені законодавством для кожної структурної одиниці підрозділу внутрішнього аудиту; право безперешкодного доступу працівників підрозділу внутрішнього аудиту до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;

- внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту – порядок планування і проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їх результатів та, за рішенням керівника підрозділу, інші аспекти внутрішнього аудиту.

*Розглянемо вимоги другого розділу Загального стандарту – «Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту».*

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні володіти необхідними знаннями та мати досвід роботи для виконання своїх функціональних обов'язків відповідно до вимог, визначених Порядком утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні постійно удосконалювати свої знання, підвищувати кваліфікацію шляхом відвідування установ, які організовують та проводять навчальні заходи з державного управління та аудиту, а також шляхом самоосвіти.

Обов'язковість проходження працівниками підрозділів внутрішнього аудиту підвищення кваліфікації встановлюється:

- за ініціативи керівника установи;
- за ініціативи керівника підрозділу внутрішнього аудиту;
- за ініціативи Державної фінансової інспекції України у разі засвідчення незадовільного стану внутрішнього аудиту, систематичного неякісного складання звітності про результати внутрішнього аудиту за результатами оцінки якості внутрішнього аудиту в установі.

*Розглянемо вимоги третього розділу Загального стандарту – «Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту».*

Внутрішній аудит здійснюється незалежно та об'єктивно, чому сприяє організаційна та функціональна незалежність.

Організаційна незалежність забезпечується через:

- пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи;
- затвердження керівником установи положення про підрозділ внутрішнього аудиту та піврічного плану діяльності внутрішнього аудиту;
- інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи про стан виконання плану діяльності внутрішнього аудиту та інших завдань, а також про наявність обмежень у проведенні внутрішнього аудиту чи ресурсах.

Функціональна незалежність передбачає:

- недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту та не визначених у положенні про підрозділ внутрішнього аудиту;
- вжиття заходів керівником установи щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його результати.

Об'єктивність вимагає від працівників внутрішнього аудиту:

- провадити свою діяльність неупереджено, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникати конфлікту інтересів;
- інформувати керівника підрозділу внутрішнього аудиту про сфери діяльності установи, в якій вони працювали на керівних посадах або працюють (працювали у період, який охоплюється внутрішнім аудитом) його близькі особи, для прийняття ним рішення про можливість проведення таким працівником внутрішнього аудиту у зазначених сферах діяльності установи.

У разі виникнення обставин, які перешкоджають проведенню працівниками або керівником підрозділу внутрішнього аудиту їх обов'язків, втручання у їх діяльність посадових або інших осіб установи працівники підрозділу внутрішнього аудиту або керівник підрозділу письмово інформують про це Держфінінспекцію для дослідження нею зазначених обставин та вжиття заходів відповідно до законодавства.

*У другу чергу розглянемо вимоги Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту, структура якого складається із наступних розділів:*

- напрями проведення внутрішнього аудиту;
- планування діяльності з внутрішнього аудиту;
- ведення бази даних;
- організація внутрішніх аудитів;
- проведення внутрішнього аудиту;
- документування ходу та результатів внутрішнього аудиту;
- моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту.

*Розглянемо вимоги першого розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Напрями проведення внутрішнього аудиту».*

Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності:

- оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (**аудит ефективності**);
- оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (**фінансовий аудит**);
- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів із питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (**аудит відповідності**).

*Розглянемо вимоги другого розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Планування діяльності з внутрішнього аудиту».*

Планування діяльності з внутрішнього аудиту – це процес, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження піврічних планів проведення внутрішнього аудиту, які формуються на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначають теми внутрішніх аудитів.

Періодичність та інші критерії відбору об'єктів для проведення планових внутрішніх аудитів визначаються підрозділом внутрішнього аудиту та затверджуються керівником установи.

Піврічний план діяльності з внутрішнього аудиту повинен містити:

- напрям внутрішнього аудиту;
- тему внутрішнього аудиту (до плану не включаються внутрішні аудити за тією самою темою (з тих самих питань), за якою було проведено внутрішній аудит підрозділом внутрішнього аудиту або виїзний контрольний захід Держфінінспекцією, її територіальними органами та з моменту проведення яких пройшло менше ніж один календарний рік);
- найменування та місцезнаходження установи, в якій проводиться внутрішній аудит, та період діяльності, за який він проводиться (для фінансового аудиту, аудиту відповідності);
- період проведення (півріччя, у якому планується початок та завершення) внутрішнього аудиту.

Під час планування проведення внутрішнього аудиту працівником підрозділу внутрішнього аудиту береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в установі. У разі відсутності в установі такої системи працівник підрозділу внутрішнього аудиту керується власним судженням про ризики в діяльності установи після консультацій, проведених із керівництвом установи та посадовими особами установи, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що охоплюються внутрішнім аудитом (далі – відповідальні за діяльність).

Оцінка ризиків передбачає визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на:

- виконання завдань і досягнення цілей установою, визначених у стратегічних та річних планах установи;
- ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм;
- якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольних наглядових функцій, завдань, визначених для установи актами законодавства;
- стан збереження активів та інформації;
- стан управління державним майном;
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.

Розроблені відповідно до вказаних вимог піврічні плани потребують погодження з Держфінінспекцією України. Після погодження піврічного плану діяльності з внутрішнього аудиту з Держфінінспекцією, її територіальними органами керівник підрозділу внутрішнього аудиту подає його на розгляд і затвердження керівнику установи з інформацією про ресурси,

необхідні для їх виконання, у тому числі повідомляє про істотні зміни в планах, які мали місце впродовж звітного періоду. У разі обмеження підрозділу внутрішнього аудиту у ресурсах керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує про це керівника установи із зазначенням наслідків таких обмежень та подає відповідні пропозиції щодо вирішення зазначеного питання.

*Розглянемо вимоги третього розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Ведення бази даних».*

Підрозділом внутрішнього аудиту установи складається та ведеться база, яка містить дані щодо об'єктів внутрішнього аудиту, з такою інформацією:

- найменування установи, в якій проводився внутрішній аудит;
- код за ЄДРПОУ;
- місцезнаходження установи;
- дата попереднього внутрішнього аудиту;
- відомості про стан реагування на висновки та рекомендації за результатами внутрішнього аудиту.

У свою чергу, підрозділ внутрішнього аудиту міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади забезпечує формування **зведеної (консолідованої) бази** даних про усі об'єкти внутрішнього аудиту, закріплені за підрозділами внутрішнього аудиту, утворені в установі, що включає базу даних підрозділу внутрішнього аудиту, утвореного у центральному апараті міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, та бази даних підрозділів внутрішнього аудиту, утворених у територіальних органах, бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади.

*Розглянемо вимоги четвертого розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Організація внутрішніх аудитів».*

Організація внутрішнього аудиту передбачає розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми.

Внутрішній аудит передбачає здійснення оцінки, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів із метою надання висновків відповідно до цілей внутрішнього аудиту.

Цілі внутрішнього аудиту формуються працівником підрозділу внутрішнього аудиту та визначають його очікувані результати.

Для досягнення цілей та забезпечення належної якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи. Якщо внутрішній аудит проводиться однією посадовою особою, вона вважається керівником аудиторської групи. Керівник аудиторської групи:

- розподіляє завдання та обсяги роботи між членами аудиторської групи та за потреби корегує їх;
- контролює хід виконання завдань кожним членом аудиторської групи, стан виконання ними програми, надає їм необхідну допомогу;
- вживає в межах повноважень заходів для забезпечення об'єктивності і незалежності членів аудиторської групи;

- інформує керівника підрозділу внутрішнього аудиту про фактори, що негативно впливають на незалежність і об'єктивність членів аудиторської групи;

- оцінює відповідність обраних членами аудиторської групи методів внутрішнього аудиту цілі, обсягу, термінам і розподілу трудових ресурсів та за потреби вживає необхідних заходів;

- інформує керівника підрозділу внутрішнього аудиту про необхідність участі у внутрішньому аудиті залучених фахівців, отримання необхідної інформації від третіх осіб, отримання членами аудиторської групи необхідних консультацій, роз'яснень та іншої допомоги, включаючи технічну;

- розглядає, повертає на доопрацювання або схвалює офіційну документацію про результати виконання членами аудиторської групи завдань під час внутрішнього аудиту.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту забезпечують об'єктивність висновків у офіційній документації, а керівник аудиторської групи – загальну якість результатів роботи аудиторської групи.

Під час планування внутрішнього аудиту працівники підрозділу внутрішнього аудиту вивчають питання, пов'язані з об'єктом внутрішнього аудиту:

- завдання і цілі установи, визначені у стратегічних та річних планах;

- бюджетні програми;

- адміністративні послуги;

- використання установою інформаційних технологій (ІТ);

- середовище контролю, а саме визначення заходів, що вживаються керівництвом установи для створення і надійного функціонування внутрішнього контролю (накази, розпорядження, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо), визначення ступеня дотримання правил, установлених керівництвом установи (чи виконуються фактично накази, розпорядження, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо), для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо) та досягнення установою визначеної мети;

- інші необхідні для виконання внутрішнього аудиту аспекти діяльності установи.

Детальне вивчення об'єкта аудиту здійснюється шляхом запитів та аналізу отриманої інформації щодо:

- нормативно-правових актів, документів, які регламентують діяльність установи;

- організаційної структури та системи управління установою;

- паспортів бюджетних програм;

- системи бухгалтерського обліку, фінансової і бюджетної звітності за важливістю;

- матеріалів попередніх контрольних заходів контролюючих органів та стан усунення виявлених порушень за їх результатами;



– звернень державних органів, народних депутатів, громадян, публікацій у засобах масової інформації про порушення законодавства, що стосуються діяльності об'єкта аудиту;

– інших необхідних для виконання внутрішнього аудиту систем чи напрямів діяльності, інформації, у тому числі одержаної під час консультацій з керівництвом установи та її персоналом.

Отримана інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може впливати на рішення керівництва, які приймаються на її підставі. Суттєвість залежить від розміру помилки, відсутності або перекручень змісту інформації і визначається працівником підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи з власних професійних суджень.

Після вивчення об'єкта внутрішнього аудиту та питань, що з ним пов'язані, визначаються вагомість помилки, ризики та оцінюється ступінь їх можливого впливу.

За результатами планування внутрішнього аудиту складається його програма, яка визначає:

- напрям внутрішнього аудиту;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підставу для проведення внутрішнього аудиту;
- об'єкт внутрішнього аудиту;
- період, що охоплюється внутрішнім аудитом;
- термін проведення внутрішнього аудиту;
- початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші);
- ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо;
- обсяг аудиторських прийомів та процедур за кожним фактором ризику;
- послідовність і терміни виконання робіт;
- склад аудиторської групи;
- планові трудові витрати.

Програма складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку її виконання.

Внесення змін до програми внутрішнього аудиту здійснюється в порядку її затвердження.

Внутрішні аудити проводяться за розпорядчим документом керівника установи, який складається на паперових носіях та містить такі обов'язкові реквізити:

- найменування установи;
- назва виду розпорядчого документа;
- дата й номер;
- посада, прізвище, ім'я і по батькові керівника аудиторської групи, працівників (працівника) підрозділу внутрішнього аудиту або залученого фахівця (фахівців), що беруть участь у проведенні внутрішнього аудиту;

- підстава для проведення внутрішнього аудиту (пункт плану, доручення керівництва тощо);
- напрям внутрішнього аудиту;
- тема внутрішнього аудиту;
- найменування та місцезнаходження установи, в якій планується проведення внутрішнього аудиту, та період діяльності, який ним охоплюється (для фінансового аудиту, аудиту відповідності);
- дати початку й закінчення проведення внутрішнього аудиту;
- посада, прізвище, ім'я і по батькові керівника установи та його підпис.

Строк проведення аудиту ефективності становить 45 робочих днів, а строки проведення фінансового аудиту та аудиту відповідності – 30 робочих днів. Ці строки можуть бути продовжені до 15 робочих днів на підставі розпорядчого документа.

*Розглянемо вимоги п'ятого розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Проведення внутрішнього аудиту».*

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час внутрішнього аудиту, залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів із питань проведення внутрішнього аудиту.

Проведення внутрішнього аудиту передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

***Під аудиторським доказом розуміється*** зібрана та задокументована надійна та компетентна інформація, яку використовує працівник підрозділу внутрішнього аудиту з метою обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту.

Джерелами аудиторських доказів є:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про операції, системи та процеси;
- облікові реєстри;
- фінансова, бюджетна, статистична, податкова та інші види звітності;
- звіти про виконання паспортів бюджетних програм;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівняльні відомості);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження;
- матеріали контрольних заходів;
- дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів, проведених за участю працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- інші документи та матеріали, необхідні для проведення внутрішнього аудиту.

Достовірність офіційної документації та інформації, наданої працівникам підрозділу внутрішнього аудиту для внутрішнього аудиту, забезпечується

посадовими особами установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

*Розглянемо вимоги шостого розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту».*

Документальне оформлення внутрішнього аудиту складається з двох видів документів – **робочих** та **офіційних**.

**Робочі документи** – це записи (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує проведені прийоми та процедури внутрішнього аудиту, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час його проведення.

До робочої документації вноситься інформація, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті та включає:

- інформацію про організаційну структуру установи;
- необхідні витяги або копії документів;
- галузеву інформацію та нормативну документацію, яка регулює діяльність установи;
- документацію про вивчення та оцінку систем бухгалтерського обліку;
- документацію про оцінку системи внутрішнього контролю установи;
- аналіз важливих показників та тенденцій у діяльності установи за досліджуваний період;
- документацію, яка відображає час проведення аудиторських процедур та отриманий результат за кожною з них;
- список працівників підрозділу внутрішнього аудиту, які виконували аудиторські процедури, та час їх роботи;
- висновки, зроблені працівником підрозділу внутрішнього аудиту, щодо різних аспектів аудиту.

Під час оформлення робочих документів слід дотримуватися таких вимог:

- на першій сторінці кожного робочого документа вказуються ціль, об'єкт аудиту, період та дата проведення внутрішнього аудиту;
- кожному робочому документу дається назва, наприклад: «Аудит основних засобів», «Аудит порядку і проведення інвентаризації»;
- для прискорення пошуку кожному документу присвоюється код (шифр) та посилання на пункт програми внутрішнього аудиту;
- на кожному документі проставляється прізвище та ініціали працівника підрозділу внутрішнього аудиту, який його підготував.

Після закінчення внутрішнього аудиту робочі документи підлягають обов'язковому збереженню у справах підрозділу внутрішнього аудиту.

**Офіційним документом** є аудиторський звіт – документ, складений за результатами внутрішнього аудиту, який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації (*які також можна вважати офіційним документом*) щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем.

*Аудиторський звіт* складається зі вступної, аналітичної та підсумкової частин.

У вступній частині зазначаються такі дані:

- напрям внутрішнього аудиту, плановий чи позаплановий внутрішній аудит;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підстава для проведення внутрішнього аудиту із зазначенням реквізитів розпорядчого документа;
- посади, прізвища, імена і по батькові членів аудиторської групи та дати їх участі у проведенні внутрішнього аудиту (або посада, прізвище, ім'я і по батькові керівника аудиторської групи з посиланням на додаток – список членів аудиторської групи з відповідною інформацією);
- резюме (стислий виклад основних висновків та рекомендацій);
- опис об'єкта внутрішнього аудиту;
- дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту;
- період, за який проводиться внутрішній аудит.

В аналітичній частині зазначаються результати внутрішнього аудиту за кожним програмним питанням із зазначенням використаних працівником підрозділу внутрішнього аудиту методів, прийомів та процедур.

Підсумкова частина включає *аудиторський висновок*, який містить обґрунтовані підсумки за результатами внутрішнього аудиту відповідно до його теми та цілей та перед складанням якого остаточно оцінюється аргументованість тверджень і доказів.

Аудиторський висновок може бути:

- безумовно позитивним;
- умовно-позитивним;
- негативним.

Безумовно позитивний висновок складається, якщо виконано такі умови:

1. Отримано необхідну інформацію та пояснення і вони є достатньою базою для відображення реального стану справ в установі;

2. Підтверджено ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та/або залежно від теми, цілей та об'єкта внутрішнього аудиту підтверджено:

- виконання завдань і досягнення цілей установи, визначених у стратегічних та річних планах;
- ефективність виконання бюджетних програм;
- достатню якість надання адміністративних послуг та належну якість виконання контрольно-наглядових функцій, інших завдань, визначених для установи актами законодавства України;
- належний стан збереження активів та інформації;
- належний стан управління державним майном;
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності із урахуванням суттєвості отриманої інформації (даних).

Умовно-позитивний висновок надається у разі, коли виконані наведені вище умови, проте у зв'язку з неможливістю дослідження окремих фактів працівник підрозділу внутрішнього аудиту не може висловити свою думку щодо вказаних моментів. Водночас такі факти (події) мають обмежений вплив на загальний стан справ й не впливають на діяльність установи в цілому.

Складання умовно-позитивного висновку є наслідком встановлення працівником підрозділу внутрішнього аудиту окремих (поодиноких) фактів, які не дають достатньої впевненості працівнику підрозділу внутрішнього аудиту для складання безумовно-позитивного висновку.

У позитивних висновках використовуються такі стверджувальні вислови, як «відповідає вимогам», «дає достовірне і дійсне уявлення», «достовірно відображає», «відображає реальний стан...» тощо.

Негативний висновок складається у випадках, коли під час внутрішнього аудиту встановлені суттєві порушення. При цьому висновок має чітко відображати зміст цих порушень і в ньому наводяться підтвердження, якими керувався працівник підрозділу внутрішнього аудиту під час підготовки негативного висновку.

За результатами внутрішнього аудиту розробляються *рекомендації* щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем, які повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності установи, щодо яких проводився внутрішній аудит.

Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні відповідати таким вимогам:

- бути спрямованими на усунення усіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності установи;
- бути адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування;

Рекомендації підписуються керівником аудиторської групи та її членами.

Рекомендації подаються разом із аудиторським звітом.

Завершенням документального оформлення внутрішнього аудиту є підписання офіційних документів сторонами за таким порядком:

1. Проект аудиторського звіту з рекомендаціями передається керівником аудиторської групи для ознайомлення відповідальним за діяльність у спільно узгоджені строки. На аркуші аудиторського звіту під підписами аудиторської групи навпроти слова «ознайомлений» відповідальним за діяльність ставиться підпис, що засвідчує його ознайомлення із аудиторським звітом, із зазначенням посади, прізвища та ініціалів. У разі відмови відповідального за діяльність від проставлення підпису навпроти слова «ознайомлений» робиться про це запис.

2. Після ознайомлення проект аудиторського звіту та рекомендації обговорюються аудиторською групою та відповідальними за діяльність у спільно визначену ними дату.

3. У разі, якщо за результатами обговорення відповідальний за діяльність не погоджується з висновками аудиторського звіту та рекомендаціями, протягом 15 робочих днів він подає керівнику аудиторської групи обґрунтовані

коментарі за своїм підписом. Керівник аудиторської групи розглядає такі коментарі та готує письмовий висновок щодо їх обґрунтованості.

4. За результатами розгляду аудиторського звіту та рекомендацій керівником установи приймається рішення про проведення додаткового внутрішнього аудиту або прийняття аудиторських рекомендацій відповідальним за діяльність.

Якщо в аудиторському звіті міститься істотна помилка або недолік, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен довести виправлену інформацію до відома всіх осіб, які його одержали.

*Розглянемо вимоги сьомого розділу Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту – «Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту».*

Здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність про реалізацію аудиторських рекомендацій.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує організацію здійснення моніторингу впровадження рекомендацій (встановлює вимоги у внутрішніх документах із питань проведення внутрішнього аудиту) для того, щоб впевнитися в тому, що відповідальні за діяльність розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій.

***У третю чергу розглянемо вимоги Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту, структура якого складається із таких розділів:***

- звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;*
- формування та зберігання справ внутрішнього аудиту;*
- надання інформації про результати внутрішнього аудиту;*
- взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади;*
- скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту;*
- забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту.*

*Розглянемо вимоги першого розділу Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту – «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту».*

Звіт про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту повинен включати:

- стан виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту та/або причини його невиконання;*
- інформацію про позапланові внутрішні аудити;*
- резюме кожного завершеного планового та позапланового внутрішнього аудиту;*

– суттєві проблемні питання, у тому числі виявлені за результатами виконання аудиторських завдань у попередні періоди, що потребували негайного вжиття заходів, яких вжито не було;

- результати впровадження рекомендацій;
- обмеження, що виникали під час проведення внутрішнього аудиту;
- інформацію про наявність та стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту раз на півріччя в терміни, визначені керівником установи (але не пізніше термінів, визначених Порядком утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001), у письмовій формі звітує перед ним про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу забезпечує своєчасну підготовку звітності про результати діяльності підрозділу для подання його керівником установи Держфінінспекції за встановленою нею формою. Датою подання звітності вважається дата її реєстрації в Держфінінспекції.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту міністерства, центрального органу виконавчої влади забезпечує підготовку зведеного звіту про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, керівництво яким він здійснює, та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів і бюджетних установ, які належать до сфери управління такого міністерства або іншого центрального органу виконавчої влади, у разі їх утворення.

Результати внутрішнього аудиту також один раз на півріччя (рік) розглядаються на засіданні колегії установи. Підрозділ внутрішнього аудиту в межах повноважень здійснює моніторинг стану виконання прийнятих на засіданні колегії рішень із зазначених питань.

*Розглянемо вимоги другого розділу Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту – «Формування та зберігання справ внутрішнього аудиту».*

*Матеріали справи* – сукупність документів, зібраних та складених у процесі планування, проведення, оформлення результатів внутрішнього аудиту та моніторингу впровадження рекомендацій.

Порядок формування справ внутрішнього аудиту, їх зберігання, використання, знищення та передачі у разі звільнення керівника підрозділу внутрішнього аудиту розробляється керівником підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням вимог законодавства та затверджується розпорядчим документом установи.

Справи формуються з присвоєнням номера та обов'язковою реєстрацією в журналі обліку аудиторських звітів і складаються з розпорядчих документів на проведення внутрішнього аудиту, його програми, офіційної та робочої

документації з додатками, відомостей про заходи, вжиті за результатами внутрішнього аудиту, та іншої інформації, пов'язаної з впровадженням рекомендацій.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту відповідає за збереження, передачу до архіву і знищення справ внутрішніх аудитів.

У разі звільнення керівника підрозділу внутрішнього аудиту справи передаються за актом іншій посадовій особі підрозділу або комісії, призначеній керівником установи.

*Розглянемо вимоги третього розділу Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту – «Надання інформації про результати внутрішнього аудиту».*

Інформація про результати внутрішнього аудиту надається за зверненням органів державної влади з дотриманням установлених вимог законодавства та внутрішніх документів із питань проведення внутрішнього аудиту щодо розголошення інформації з обмеженим доступом та конфіденційної інформації, за дорученням керівника установи.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту з дотриманням норм цих Стандартів та відповідного законодавства забезпечує розробку у внутрішніх документах із питань проведення внутрішнього аудиту вимог щодо надання інформації про результати внутрішнього аудиту за зверненням від органів державної влади.

У разі надходження звернення від Держфінінспекції керівник підрозділу внутрішнього аудиту забезпечує підготовку інформації про результати внутрішнього аудиту та інших відомостей, що стосуються його проведення, для подання керівнику установи та направлення Держфінінспекції протягом 10 робочих днів із дня надходження такого звернення.

*Розглянемо вимоги четвертого розділу Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту – «Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади».*

Взаємодія з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади та правоохоронними органами здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту в межах його повноважень відповідно до законодавства.

У разі виявлення підрозділом внутрішнього аудиту під час проведення внутрішнього аудиту фактів нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем, порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину, керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту.

Надалі, за рішенням керівника установи керівник підрозділу внутрішнього аудиту або іншого структурного підрозділу установи, якщо це визначено розпорядчим документом установи, забезпечує інформування та/або передачу матеріалів такого аудиту до правоохоронних органів відповідно до законодавства.



*Розглянемо вимоги п'ятого розділу Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту – «Скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту».*

Скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту, що надходять до установи, розглядаються у встановленому законодавством порядку.

Якщо за результатами розгляду скарги установою встановлено факт невідповідності офіційної документації, складеної за результатами внутрішнього аудиту, дійсному стану справ та/або порушення працівником підрозділу внутрішнього аудиту законодавства, в тому числі цих Стандартів, що вплинуло на об'єктивність висновків, керівник установи призначає повторний внутрішній аудит.

Повторний внутрішній аудит проводиться працівниками підрозділу внутрішнього аудиту, які не брали участі в попередніх внутрішніх аудитах, з тих самих питань.

*Розглянемо вимоги шостого розділу Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту – «Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту».*

Оцінка якості внутрішнього аудиту здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Держфінінспекцією й її територіальними органами (зовнішня оцінка якості).

Внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту передбачає моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту, що проводиться керівником підрозділу внутрішнього аудиту, періодичний аналіз діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, що проводиться працівниками підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту.

Про результати внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує керівника установи.

Зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту установи здійснюється Держфінінспекцією, її територіальними органами з урахуванням вимог, визначених Порядком утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001.

Керівником підрозділу внутрішнього аудиту щорічно складається програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту і забезпечується її виконання. Цю програму підписує та затверджує керівник підрозділу внутрішнього аудиту та затверджує керівник установи і включає проведення періодичних внутрішніх оцінок й заходи за результатами зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту.

Наявність програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та стан її виконання досліджуються Держфінінспекцією, її територіальними органами під час здійснення ними зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту.

За результатами зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту в установі Держфінінспекція надає керівникові міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади рекомендації щодо удосконалення проведення внутрішнього аудиту в установі та усунення виявлених недоліків.

У разі недотримання керівником та працівниками підрозділу внутрішнього аудиту установи Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001, цих Стандартів та Кодексу етики Держфінінспекція повідомляє керівника міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади про негативний вплив на якість внутрішнього аудиту та може рекомендувати розглянути питання щодо притягнення до відповідальності керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту у порядку, встановленому законом.

#### **7.2.1.2. Морально-етичні принципи професійної діяльності працівника підрозділу внутрішнього аудиту**

Міністерством фінансів України з метою приведення правил поведінки працівників внутрішнього аудиту з вимогами морально-етичних принципів професійної діяльності було розроблено Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (далі – Кодекс етики), який затверджено наказом від 29 вересня 2011 року № 1217, з подальшим впровадженням у роботі як працівниками підрозділів внутрішнього аудиту, так і кадровими службами органів, де утворені ці підрозділи. Вимоги Кодексу етики стосуються працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту та поширюється дія постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [8].

**Кодекс** – задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

Працівник підрозділу внутрішнього аудиту під час виконання своїх службових обов'язків керується Конституцією України, законами України,

іншими нормативно-правовими актами, цим Кодексом та загальними морально-етичними нормами поведінки в суспільстві.

Працівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен уживати необхідних заходів відповідно до вимог, визначених цим Кодексом етики та дбати про позитивний імідж і авторитет підрозділу внутрішнього аудиту й у цілому органу, в якому він працює. У разі недотримання працівником підрозділу внутрішнього аудиту вимог цього Кодексу етики до нього застосовуються відповідні заходи згідно із законами України.

Працівник підрозділу внутрішнього аудиту знайомиться з положеннями цього Кодексу, про що робиться відмітка в його особовій справі. Дотримання працівником підрозділу внутрішнього аудиту норм цього Кодексу етики враховується кадровою службою органу під час проведення щорічної оцінки та атестації.

***Розглянемо морально-етичні принципи професійної діяльності визначені Кодексом етики.***

Для забезпечення довіри, впевненості та поваги до підрозділу та в цілому до органу, в якому він працює, працівник під час виконання службових обов'язків повинен дотримуватись наступних принципів професійної діяльності, а саме:

- сумлінність;
- незалежність та об'єктивність;
- конфіденційність;
- професійна компетентність.

*Принцип сумлінності* передбачає суворе дотримання працівником правил поведінки під час виконання ним службових обов'язків та в стосунках зі співробітниками. Його поведінка не повинна викликати жодної підозри або сумніву у представників громадськості. Працівник зобов'язаний відповідально ставитись до виконання своїх службових обов'язків, дотримуватись вимог Закону України «Про державну службу», принципів професійної діяльності та правил поведінки, встановлених цим Кодексом, нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту, інших актів законодавства. Рішення, які приймає працівник під час виконання своїх службових обов'язків, повинні бути точними, чесними та справедливими.

Працівник має усвідомлювати, що будь-яке неналежне виконання ним службових обов'язків чи відхилення від встановлених цим Кодексом норм дискредитує його, а також підрозділ та орган, в якому він працює.

*Принцип незалежності та об'єктивності* полягає у незалежності працівника від будь-яких зацікавлених груп або обставин, які загрожують інтересам органу, в якому він працює, чи виконанню працівником службових обов'язків, перешкоджають йому бути об'єктивним під час провадження професійної діяльності.

Особисті чи зовнішні інтереси не повинні шкодити незалежності працівника. Він повинен утримуватись від будь-якої діяльності, у якій він має особисті інтереси, що вступають у конфлікт з інтересами підрозділу чи органу, в якому він працює.

Працівник зобов'язаний дотримуватись об'єктивності та неупередженості під час виконання службових обов'язків. Аудиторські звіти, висновки та рекомендації, інші офіційні документи, що готуються працівником, повинні складатися на підставі об'єктивної оцінки інформації, спиратися виключно на докази, зібрані з дотриманням вимог законодавства.

Працівник повинен уживати заходів щодо недопущення будь-якої можливості виникнення конфлікту інтересів. Під конфліктом інтересів у цьому Кодексі розуміється суперечність між особистими інтересами працівника та його службовими обов'язками, наявність яких може вплинути на об'єктивність або неупередженість прийняття ним рішень, а також на вчинення чи невчинення дій під час виконання наданих йому службових повноважень.

Якщо працівнику доручається здійснити дослідження або оцінку на підприємстві, в установі та організації, де він працював на керівних посадах або працюють (працювали у періоді, який підлягає дослідженню або оцінці) його близькі особи, він повинен поінформувати про це безпосереднього керівника підрозділу або органу, в якому він працює. Рішення про можливість і суттєвість впливу особистих чи сімейних обставин працівника на проведення дослідження або оцінки приймає його безпосередній керівник.

Працівник має уникати стосунків із особами, що перешкоджають незалежності Працівника та впливають на його спроможність виконувати службові обов'язки якісно та неупереджено чи негативно впливають на довіру до результатів його роботи.

*Принцип конфіденційності* полягає у неухильному дотриманні ним встановлених законодавством України вимог до використання та надання інформації, отриманої під час виконання своїх службових обов'язків.

Працівнику забороняється надавати в будь-якій формі третім особам відомості, отримані під час здійснення досліджень або оцінок, за винятком випадків, передбачених законодавством та/або внутрішніми регламентами органу. Працівник зобов'язаний дотримуватися державної, комерційної та службової таємниці.

Працівник не повинен розголошувати інформацію з обмеженим доступом, яка була отримана ним під час виконання службових обов'язків. Порушення правил використання інформації з обмеженим доступом тягне за собою відповідальність згідно із законом.

Працівник не має права поширювати інформацію, яка стала йому відома під час виконання службових обов'язків, про особисте та сімейне життя, домашню адресу та телефони співробітників або інших державних службовців без дозволу останніх, крім випадків, передбачених Конституцією України та законами України.

*Принцип професійної компетентності* полягає у застосуванні працівником знань, навичок та досвіду, необхідних для виконання своїх службових обов'язків.

Працівник повинен знати та застосовувати нормативно-правові акти з питань професійної діяльності, а також нормативно-правові акти, що

регулюють діяльність органу, в якому він працює, та підприємств, установ організацій, що належать до сфери управління цього органу.

Для професійного виконання службових обов'язків працівник повинен постійно підвищувати свій рівень знань і навичок шляхом вивчення відповідних нормативно-правових актів, у тому числі в сфері бюджетного законодавства, бухгалтерського обліку та звітності, внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, міжнародного досвіду в зазначеній сфері, брати участь у семінарах, навчаннях, проходити навчання на курсах підвищення кваліфікації.

Працівник має сприяти практичному втіленню цих принципів, а також сприяти авторитету підрозділу та в цілому органу, в якому він працює.

Поведінка працівників повинна сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та з іншими особами, з якими спілкуються в рамках їх діяльності. Справедливість та збалансованість стосунків працівників зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і інтересам всієї громадськості.

***Контроль і нагляд за дотриманням вимог Кодексу етики.***

Керівник підрозділу зобов'язаний запобігати проявам неетичної поведінки підлеглих працівників шляхом організації роботи з розвитку професійної етики працівників, у тому числі через проведення навчань, інформаційно-роз'яснювальної роботи, та повинен:

- безпосередньо дотримуватись загальних морально-етичних принципів, прийнятих у суспільстві, основних принципів професійної діяльності та правил поведінки, визначених цим Кодексом, а також вимагати їх дотримання від підлеглих працівників;
- давати вказівки та доручення підлеглим працівникам виключно відповідно до законодавства України та з урахуванням їх рівня знань, досвіду і професійних навичок;
- здійснювати добір працівників із урахуванням їх моральних, професійних та ділових рис;
- принципово реагувати на факти неналежної поведінки підлеглих працівників, у тому числі за повідомленнями посадових осіб підприємств, установ та організацій, на яких здійснюються дослідження або оцінки;
- запобігати виникненню конфлікту інтересів у діяльності підлеглих працівників, а у разі виникнення – сприяти його оперативному розв'язанню;
- об'єктивно оцінювати роботу підлеглих працівників, а у разі порушення норм законодавства або недотримання вимог цього Кодексу – ініціювати їх притягнення до відповідальності згідно з законами України.

***Заходи для протидії одержанню неправомірної вигоди та дарунків (пожертв) відповідно до вимог Кодексу етики***

Працівнику забороняється використовувати свої службові обов'язки в особистих інтересах та пов'язані з цим можливості для одержання або прийняття обіцянки/пропозиції щодо неправомірної вигоди чи дарунків (пожертв) для себе чи інших осіб.

Працівник повинен відмовлятися від одержання або обіцянки/пропозиції прийняття неправомірної вигоди чи дарунків (пожертв) для себе чи інших осіб.

Під час виконання службових обов'язків працівник не має права:

- просити або примушувати осіб надавати неправомірну вигоду та дарунки (пожертви) собі або іншим особам;
- приймати прямо чи через інших осіб неправомірну вигоду та дарунки (пожертви) за прийняття рішень, виконання дій, що входять до його службових обов'язків, чи бездіяльність на свою користь;
- надавати прямо чи опосередковано неправомірну вигоду та дарунки (пожертви) іншим особам, включаючи своїх керівників, за виконання останніми будь-яких дій або невиконання певних дій (бездіяльність) на свою користь чи на користь інших осіб.

### 7.2.2. Здійснення внутрішнього контролю

Організація внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах здійснюється згідно з наказом Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995, яким затверджено відповідні Методичні рекомендації.

У Методичних рекомендаціях терміни «внутрішній контроль», «внутрішній аудит», «розпорядник бюджетних коштів», «бюджетна установа», «управління бюджетними коштами» вживаються у значеннях, що застосовуються у Бюджетному кодексі України.

Внутрішнім контролем охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи (за термінологією Європейського Союзу – фінансове управління і контроль).

Під час організації внутрішнього контролю в установі можуть бути використанні кращі міжнародні практики побудови системи внутрішнього контролю в межах, що не суперечать законодавству України, зокрема рекомендований Європейською Комісією Посібник зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розроблений Комітетом із внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI).

#### **Внутрішній контроль в установі ґрунтується на принципах:**

- законності – дотримання вимог законодавства;
- об'єктивності – отримання повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів;
- відповідальності та розподілу повноважень – розподіл обов'язків між керівництвом установи усіх рівнів та працівниками, встановлення меж їх відповідальності у рамках функціональних повноважень у процесі прийняття рішень або виконання інших дій;
- превентивності – завчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від встановлених норм;

– відкритості – запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеня прозорості під час проведення оцінки внутрішнього контролю.

**Внутрішній контроль включає такі елементи:**

- внутрішнє середовище (середовище контролю);
- управління ризиками;
- заходи контролю;
- моніторинг;
- інформація та комунікація.

**Організація та здійснення внутрішнього контролю в установі відбувається шляхом:**

– по-перше, видання/затвердження керівниками установ ряду внутрішніх документів (наказів, розпоряджень, правил, регламентів, положень, посадових інструкцій тощо), спрямованих на належне функціонування внутрішнього середовища, забезпечення здійснення управління ризиками, вжиття заходів контролю, налагодження комунікації та обміну інформацією в установі та здійснення моніторингу тощо. Керівники установ організовують внутрішній контроль з урахуванням актів законодавства, що регулюють питання упорядкування структури апарату, чисельності працівників, оплати праці, управління персоналом, документообігу, планування, управління бюджетними коштами, звітування та інших питань, пов'язаних із функціонуванням установи;

– по-друге, виконання функцій та завдань керівниками структурних підрозділів та працівниками установи, визначених актами законодавства та внутрішніми документами, виданими/затвердженими керівником установи, інформування керівництва про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій, вжиття відповідних заходів контролю та моніторингу, обміну інформацією тощо;

– по-третє, оцінки функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, надаючи керівникові установи об'єктивних і незалежних висновків щодо її удосконалення.

**Докладніше розглянемо складові елементи внутрішнього контролю.**

***Першим складовим елементом внутрішнього контролю є внутрішнє середовище (середовище контролю).***

Внутрішнє середовище (середовище контролю) – це існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за установою функцій та завдань з метою досягнення визначеної мети та цілей.

*Внутрішнє середовище (середовище контролю) є основою для усіх інших елементів внутрішнього контролю та містить такі аспекти:*

а) особисту і професійну чесність, а також етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників, що визначаються внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки та етики взаємовідносин (Кодекси етики);

б) організаційну структуру, яка визначається у внутрішніх документах установи про структуру установи; розподіл функціональних обов'язків між керівником установи та його заступниками; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції працівників; перелік функцій і виконавців та співвиконавців, відповідальних за їх виконання, тощо;

в) принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах установи, що регулюють питання роботи із персоналом, його навчання та підвищення кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів із відповідною освітою та досвідом, підтримки та підвищення фахових знань та навичок персоналу тощо.

Внутрішнє середовище (середовище контролю) спрямоване на забезпечення реалізації установою визначених актами законодавства завдань і функцій та досягнення встановлених мети та стратегічних цілей.

Установлення мети та стратегічних цілей установою здійснюється відповідно до статті 21 Бюджетного кодексу України та Методичних рекомендацій щодо розроблення планів діяльності головних розпорядників бюджетних коштів (за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період) на плановий та два бюджетні періоди, що настають за плановим, затверджених наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 25 липня 2012 року № 869.

***Другим структурним елементом внутрішнього контролю є управління ризиками.***

Управління ризиками є складовою частиною управління установою, виконання завдань і функцій та здійснюється керівниками всіх рівнів, працівниками установи.

Діяльність із управління ризиками в установі полягає в ідентифікації, оцінці та визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення установою мети та стратегічних цілей.

Складання переліків функцій і відповідних процедур із їх виконання, матриць відповідальних виконавців та співвиконавців функцій та процедур, блок-схем ходу їх реалізації сприятиме процесу управління ризиками в установі.

Ідентифікація ризиків полягає у визначенні ймовірних подій, які негативно впливають/вплинуть на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення мети та стратегічних цілей.

***Ідентифікація ризиків передбачає:***

а) визначення та класифікацію ризиків за категоріями та видами.

За категоріями ризику можуть бути зовнішні (ймовірність виникнення ризиків не пов'язана з виконанням установою відповідних функцій та завдань) та внутрішні (ймовірність виникнення ризиків безпосередньо пов'язана з виконанням установою покладених на неї функцій та завдань).



За видами ризику можуть бути нормативно-правові (відсутність, суперечність або нечітка регламентація у законодавстві виконання функцій та завдань); операційно-технологічні (порушення визначеного порядку виконання функцій та завдань); програмно-технічні (відсутність необхідних технічних засобів, прикладного програмного забезпечення або змін до нього); кадрові (неналежна професійна підготовка працівників установи та неналежне виконання ними посадових інструкцій); фінансово-господарські (неналежне ресурсне, матеріальне забезпечення) тощо;

б) систематичний перегляд ідентифікованих ризиків з метою виявлення нових та таких, що зазнали змін.

Під час перегляду ризиків враховуються зміни в економічному та нормативно-правовому середовищі, внутрішніх та зовнішніх умовах функціонування установи, а також відповідно до нових або переглянутих завдань діяльності організації.

Ідентифікація ризиків може здійснюватися із застосуванням методів визначення ризиків на рівні установи (метод «згори донизу») та на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори»).

Визначення ризиків на рівні установи (метод «згори донизу») здійснюється створеною за рішенням керівника установи робочою групою з метою визначення вразливих до ризиків сфер діяльності, окремих функцій та завдань установи шляхом співбесід, заповнення опитувальників основними відповідальними працівниками на всіх рівнях діяльності установи.

Визначення ризиків на рівні конкретних операцій/ділянки роботи (метод «знизу догори») здійснюється у кожному структурному підрозділі установи його керівниками та працівниками під час виконання ними функцій та завдань та визначення пов'язаних із ними ризиків.

В установі можливе одночасне використання зазначених методів.

Оцінка ризиків може здійснюватися за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків та суттєвості їх впливу на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення нею мети та стратегічних цілей.

Відповідно до критеріїв ймовірності виникнення та суттєвості їх впливу ризикам присвоюються значення «високий», «середній», «низький».

Керівництво установи насамперед інформується щодо сфер діяльності установи з «високою» ймовірністю виникнення ризиків та їх «високим» ступенем впливу (пріоритетні/ключові) для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю з метою попередження чи обмеження таких ризиків.

Стосовно ризиків із меншими значеннями рішення щодо способів реагування та вжиття заходів можуть прийматися керівниками структурних підрозділів установи в межах їх повноважень та компетенції з подальшим інформуванням керівництва установи про прийняті рішення у разі потреби.

Визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики полягає у прийнятті рішення керівництвом установи щодо зменшення, прийняття, розділення чи уникнення ризику.

Рішення щодо реагування на ризики приймаються разом із визначенням допустимого рівня ризику, який установа може прийняти, не вживаючи заходів

контролю. Визначення допустимого рівня ризику є суб'єктивним процесом, однак залишається важливим аспектом управління ризиками.

*Під час прийняття рішення щодо способу реагування на ризик керівництво звертає увагу:*

- на оцінку ймовірності та впливу ризику;
- на витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, порівняно з отриманою вигодою від його зменшення;
- чи не створює обраний спосіб реагування на ризик додаткових ризиків.

Установа запроваджує та підтримує ефективні заходи внутрішнього контролю, які б забезпечили прийнятний рівень ризиків.

*Під час організації внутрішнього контролю керівник установи може визначати відповідальних керівників структурних підрозділів та/або працівників за забезпечення:*

- документування ризиків та способів реагування на них;
- упровадження на практиці ефективних способів реагування на ризики;
- перегляд на регулярній основі оцінки ризиків і врахування відповідних змін та обставин.

Під час здійснення управління ризиками установи можуть застосувати способи документування такої діяльності шляхом складання таблиць (матриць) класифікованих та оцінених за критеріями ймовірності виникнення та впливу ризиків, визначених для конкретних функцій чи завдань, із зазначенням заходів контролю, відповідальних виконавців, термінів та індикаторів виконання таких заходів тощо.

***Третім структурним елементом внутрішнього контролю є заходи контролю.***

Заходами контролю є сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей установи.

*Заходи контролю здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та щодо усіх функцій і завдань та включають відповідні правила та процедури, найбільш типовими серед яких є:*

- авторизація та підтвердження, що здійснюється шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження;
- розподіл обов'язків та повноважень, ротація персоналу, що зменшує кількість ризиків помилок чи втрат;
- контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів, що зменшує ризик їх втрати чи неправильного використання (наприклад, укладання договорів про матеріальну відповідальність, видача довіреностей, встановлення режимів доступу до інформаційних ресурсів тощо);
- контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звірка облікових даних із фактичними (наприклад, порівняння кількості поставлених товарів з кількістю товарів, що була фактично замовлена);

– оцінка загальних результатів діяльності установи, окремих функцій та завдань шляхом оцінювання їх ходу та результатів на предмет ефективності та результативності, відповідності нормативно-правовим актам та внутрішнім регламентам, правилам та процедурам установи;

– систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);

– інші правила та процедури, в тому числі визначені регламентом установи, внутрішніми документами про систему контролю за виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку працівників установи тощо.

***Четвертим структурним елементом внутрішнього контролю є моніторинг.***

Моніторинг внутрішнього контролю в установі полягає у здійсненні постійного моніторингу та періодичної оцінки.

Постійний моніторинг здійснюється у ході щоденної/поточної діяльності установи та передбачає управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів та працівників установи при виконанні ними своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень.

Періодична оцінка передбачає проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі та здійснюються працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю.

***П'ятим структурним елементом внутрішнього контролю є інформація та комунікація.***

Інформаційний та комунікаційний обмін в установі передбачає збір, документування, передачу інформації та користування нею керівництвом та працівниками установи для належного виконання і оцінювання функцій та завдань.

*Ефективна система інформаційного та комунікаційного обміну передбачає надання повної, своєчасної та достовірної інформації:*

– керівництву установи всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів і рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів та обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів зовнішніх контролюючих органів для прийняття відповідних управлінських рішень;

– працівникам установи для належного забезпечення реалізації ними завдань та функцій, покладених на структурні підрозділи установи.

Систему інформаційного та комунікаційного обміну в установі формують порядки обміну інформацією, що містять процедури, форми, обсяги, терміни, перелік надавачів та отримувачів інформації; графіки документообігу; графіки складання і подання звітності; схеми інформаційних потоків; комп'ютеризовані інформаційно-аналітичні системи тощо.

Налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо), а також оприлюднення інформації про діяльність установи сприятиме ефективному виконанню завдань і функцій з метою досягнення мети та цілей установи.

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Етапи функціонування внутрішнього державного фінансового контролю в Україні.
2. Рівень нормативно-правових актів та їх вимоги стосовно функціонування внутрішнього державного фінансового контролю.
3. Об'єкт внутрішнього аудиту.
4. Основні завдання підрозділу внутрішнього аудиту.
5. Вимоги Загального стандарту внутрішнього аудиту.
6. Вимоги Стандарту діяльності з внутрішнього аудиту.
7. Вимоги Стандарту звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту.
8. Принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту.
9. Принцип сумлінності.
10. Принцип незалежності та об'єктивності.
11. Принцип конфіденційності.
12. Принцип професійної компетентності;
13. Контроль і нагляд за дотриманням вимог Кодексу етики.
14. Заходи з метою протидії одержанню неправомірної вигоди та дарунків (пожертв) відповідно до вимог Кодексу етики.
15. Організація внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів.
16. Принципи внутрішнього контролю.
17. Елементи внутрішнього контролю.
18. Внутрішнє середовище (середовище контролю).
19. Управління ризиками у внутрішньому контролі та їх ідентифікація, категорії, види.
20. Заходи внутрішнього контролю.
21. Моніторинг внутрішнього контролю.
22. Інформаційні та комунікаційні дії у внутрішньому контролі.
23. Різновид державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

## РОЗДІЛ 8

---

### ВЗАЄМОДІЯ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВИ

- 8.1. ВЗАЄМОДІЯ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ
  - 8.1.1. Співпраця між суб'єктами державного фінансового контролю
  - 8.1.2. Координація діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень
- 8.2. РОЛЬ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ У ЗАХОДАХ З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇХ ВЗАЄМОДІЯ З СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
  - 8.2.1. Законодавче підґрунтя взаємовідносин суб'єктів державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю з правоохоронними органами
  - 8.2.2. Призначення, організація та проведення взаємодії між органом державного фінансового контролю та правоохоронними органами
  - 8.2.3. Особливості проведення ревізії Державною фінансовою інспекцією України за зверненням правоохоронного органу

### **8.1. ВЗАЄМОДІЯ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ**

У діяльності всіх суб'єктів державного фінансового контролю, а саме: Рахункової палати, Держфінінспекції України та Казначейства України, з метою всебічного виконання ними контрольних повноважень передбачено взаємодію з іншими державними органами контролю.

Взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами визначена ст. 21 Закону України № 315/96-ВР від 11 липня 1996 року «Про Рахункову палату»: центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, Міністерство внутрішніх справ України, Служба безпеки України, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України, а також державні органи, що здійснюють контрольні-наглядові функції, зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитом інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено.

Крім того, Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольних-ревізійної діяльності державні контрольні органи та їх представників, а також має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів [95].

Взаємодія Казначейства України визначається пунктом 8 Указу Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011, яким затверджено Положення про Державну казначейську службу України – Казначейство України у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, з органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також із підприємствами, установами, організаціями [21].

Взаємодія Держфінінспекції України також передбачається згідно з наступними законодавчими актами, зокрема:

- по-перше, стаття 7 Закону України від 26 січня 1993 року № 2939-XII передбачає координацію діяльності органу державного фінансового контролю з іншими контролюючими органами, а саме – орган державного фінансового контролю координує свою діяльність з органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади, фінансовими органами, державною податковою службою, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки;

- по-друге, пунктом 8 Положення про Державну фінансову інспекцію України, затвердженого Указом Президента України 23 квітня 2011 року № 499/2011, передбачено, що Держфінінспекція України у процесі виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними

Президентом України, органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами, організаціями, всеукраїнськими об'єднаннями профспілок і всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців [22; 48; 86;].

### **8.1.1. Співпраця між суб'єктами державного фінансового контролю**

З метою вдосконалення координації дій між двома суб'єктами державного фінансового контролю стосовно здійснення контролю за порядком ведення бухгалтерського обліку, складанням звітності про виконання бюджетів та кошторисів, проведенням операцій із бюджетними коштами, як передбачено вимогами статей 112 і 113 Бюджетного кодексу України, Державним казначейством України і Державною контрольно-ревізійною службою в Україні прийнято спільний наказ № 215/338 від 14.12.2004 «Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні» (далі – Спільний наказ № 215/338 ) [1; 82].

Для досягнення вищенаведених завдань Спільним наказом № 215/338 визначено декілька методологічних напрямків співпраці між зазначеними суб'єктами державного фінансового контролю, зокрема:

1. по-перше, передбачається надання доступу органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні до інформації баз даних автоматизованої системи «Казна» Казначейства України;

2. по-друге, забезпечується проведення щоквартальних звірень щодо надходжень до бюджетів та бюджетних установ платежів, які стали наслідком проведених контрольних заходів органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні;

3. по-третє, під час проведення ревізій та перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні органи Державного казначейства України надають їм письмові роз'яснення, відповідну базу із зазначених питань;

4. по-четверте, за результатами річних звітів органи Державного казначейства України надають інформацію щодо наявності небюджетних зобов'язань та вжитих заходів розпорядників бюджетних коштів до органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні;

5. по-п'яте, визначено напрямки, етапи та розроблено алгоритм дій органів Державного казначейства України під час здійснення контролю:

– на етапі реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, а саме: перевіряти підстави для обліку зобов'язань, у тому числі бюджетних фінансових зобов'язань за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів), за спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асигнувань (за складовими спеціального фонду відповідно до зведення показників

спеціального фонду кошторису), установлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів);

- на етапі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а саме: перевіряти достатність підстав для здійснення платежів (наявність підтвердних документів, дотримання розпорядниками коштів вимог нормативно-правових актів, що регулюють бюджетний процес, тощо), відповідність платежів вимогам обліку та контролю за зобов'язаннями, а також правильність оформлення розрахункових документів;

- за отриманням, складанням та консолідацією фінансової звітності як розпорядниками бюджетних коштів, так і підвідомчими органами Державного казначейства України;

- за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку в відповідності до вимог нормативно-правових актів;

6. по-шосте, органам державної контрольно-ревізійної служби в Україні здійснювати контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів, порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання бюджетів, кошторисів. Про результати контрольних заходів, якими в межах компетенції органів державної контрольно-ревізійної служби виявлено порушення бюджетного законодавства, порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності про виконання бюджетів та кошторисів, Головне контрольно-ревізійне управління України інформує Державне казначейство України. Інформацію про факти порушень бюджетного законодавства, порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за видатками, які допущені розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів у разі неналежного виконання контрольних функцій Державним казначейством України або його територіальним органом, органи державної контрольно-ревізійної служби в Україні надають керівнику відповідного органу Державного казначейства України та Міністерству фінансів України [82].

#### **8.1.2. Координація діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень**

У цьому підрозділі розглянемо та з'ясуємо здійснення взаємодії суб'єкта державного фінансового контролю, а саме – Державної фінансової інспекції України, щодо координації під час проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також ревізій державного фінансового контролю.

Механізм взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень щодо проведення такого різновиду контрольних заходів визначається:



– по-перше, порядком координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, розробленим відповідно до пункту 77.5 статті 77 Податкового кодексу України та статті 11 Закону України № 2939-XII і затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1234 (далі – Порядок № 1234) [20; 48; 62; 86];

– по-друге, порядком погодження органами державної контрольно-ревізійної служби з органами державної податкової служби планів-графіків проведення ревізій і перевірок суб'єктів господарювання, розробленим та затвердженим спільним наказом ГоловкиРУ і ДПА України № 252/531 від 13.09.2004 (далі – Порядок № 252/531) [65];

– по-третє, порядком взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи, розробленим і затвердженим спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України № 143/514 від 22.12.2001 (далі – Порядок № 143/514) [59].

Докладніше вивчимо наведені складові механізму взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень.

Порядком № 1234 визначено, що формування планів планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, які проводяться для забезпечення своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів та ревізій державного фінансового контролю (далі – перевірки), здійснюється щокварталу самостійно кожним органом виконавчої влади, уповноваженим здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, що проводить планові виїзні перевірки, а також іншим органом виконавчої влади, що проводить ревізії державного фінансового контролю (далі – органи фінансового контролю), за місцезнаходженням суб'єкта господарювання чи місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться перевірка.

У разі, коли різні органи фінансового контролю запланували проведення у звітному періоді перевірки одного і того самого суб'єкта господарювання, така перевірка проводиться зазначеними органами одночасно.

Плани перевірок погоджуються до 20 числа останнього місяця поточного кварталу з відповідним органом державної податкової служби.

Органи державної податкової служби інформують не пізніше ніж за десять днів до початку проведення перевірки суб'єкта господарювання та органи фінансового контролю про дату її початку.

У разі неможливості з обґрунтованих причин одночасного проведення органами фінансового контролю перевірки така перевірка проводиться за згодою суб'єкта господарювання у погоджені з ним строки за умови, що це не перешкоджає провадженню господарської діяльності.

У разі виявлення в ході проведення перевірок фактів, що свідчать про можливі порушення законодавства, інформація про такі факти подається органу фінансового контролю відповідно до його компетенції [62].

Порядком № 252/531 встановлено детальний алгоритм погодження органами державної контрольно-ревізійної служби з органами державної податкової служби планів-графіків проведення ревізій і перевірок суб'єктів господарювання.

Плани-графіки планових виїзних ревізій і перевірок є інформацією з обмеженим доступом. Інформація, що передається органами державної контрольно-ревізійної служби або органами державної податкової служби, не підлягає оприлюдненню та використовується виключно в службових завданнях. Орган державної контрольно-ревізійної служби і державної податкової служби, який отримав інформацію, несе відповідальність за її збереження та захист згідно з чинним законодавством. Отримана інформація не може бути передана третій стороні без письмової згоди органу, що надав інформацію (власника цієї інформації).

Обмін інформацією здійснюється лише в електронному (файловому) вигляді.

Обмін інформацією на паперових носіях здійснюється у виключних випадках – за відсутності технічного забезпечення.

Алгоритм погодження планів-графіків такий:

1. Головне контрольно-ревізійне управління України (далі – ГоловКРУ) до 17 листопада, 17 лютого, 17 травня і 17 серпня поточного кварталу направляє контрольно-ревізійним управлінням в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (далі – КРУ) за формою, що додається, перелік суб'єктів господарювання, які знаходяться у відповідному регіоні та виїзні ревізії і перевірки яких заплановано апаратом ГоловКРУ на наступний квартал.

2. Регіональні КРУ формують і до 29 листопада, 29 лютого, 29 травня та 29 серпня поточного кварталу направляють контрольно-ревізійним відділам у районах, містах та районах у містах (далі – КРВ) за формою, що додається, перелік суб'єктів господарювання, які знаходяться на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці та виїзні ревізії і перевірки яких заплановано апаратами ГоловКРУ і КРУ на наступний квартал.

3. КРВ групують перелік суб'єктів господарювання, які знаходяться на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці та виїзні ревізії і перевірки яких заплановано апаратами ГоловКРУ, КРУ та КРВ.

4. Згруповані переліки за формою, яка додається, до 5 числа місяця, що передує кварталу, на який складається план-графік виїзних ревізій і перевірок (далі – плановий період), КРВ направляють відповідним територіальним податковим інспекціям (далі – ТПІ).

5. ТПІ розглядають переліки, що надходять від КРВ, та у триденний термін направляють останнім інформацію, стосовно:

– погодження планових виїзних ревізій і перевірок суб'єктів господарювання та місяця їх проведення. Відповідне погодження планів-графіків

проведення ревізій і перевірок здійснюється на предмет визначення суб'єктів господарювання, у яких планується одночасне проведення органами державної контрольно-ревізійної служби та органами державної податкової служби ревізій і перевірок. Якщо немає запису у відповідній колонці форми щодо погодження органами державної податкової служби одночасних ревізій і перевірок, їх проведення здійснюють органи державної контрольно-ревізійної служби самостійно у встановленому порядку;

– відсутності на обліку та потреби погодження плану виїзних ревізій і перевірок суб'єктів господарювання з відповідними органами державної податкової служби.

6. До 10 числа місяця, що передує плановому періоду, КРВ направляють КРУ згідно з переліком, одержаним відповідно до пункту 2 Порядку № 252/531, інформацію стосовно суб'єктів господарювання.

КРУ узагальнюють одержані від КРВ переліки суб'єктів господарювання, планові виїзні ревізії і перевірки яких потрібно погодити з органами державної податкової служби, і направляють до 14 числа місяця, що передує плановому періоду, відповідним державним податковим адміністраціям в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі розглядають переліки, які надходять від КРУ, та у триденний термін направляють останнім інформацію, заповнивши відповідну колонку форми, що додається, стосовно погодження планових виїзних ревізій і перевірок суб'єктів господарювання.

Про зміни до планів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби в частині вилучення ревізій і перевірок суб'єктів господарювання, одночасне проведення яких передбачалося планом-графіком, письмово інформуються відповідні органи державної податкової служби. Про зміни до планів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби щодо включення додаткових суб'єктів господарювання органи державної податкової служби не інформуються [65].

Порядок № 143/514 спрямований на координацію діяльності органів державної контрольно-ревізійної та податкової служб із метою зміцнення фінансової дисципліни суб'єктів господарювання шляхом взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи [59].

Метою Порядку № 143/514 є встановлення механізму надання органами державної контрольно-ревізійної служби інформації про факти виявлених за результатами ревізій (перевірок) порушень фінансової дисципліни та зворотного інформування органами державної податкової служби щодо вжитих за цими фактами заходів, що стосуються:

– порушень норм із регулювання обігу готівки;  
– порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про можливе заниження об'єкта та/або бази оподаткування, а також ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

– проведення з порушенням законодавства операцій із заставленими активами.

Про можливе заниження об'єкта або/та бази оподаткування свідчать порушення порядку ведення бухгалтерського обліку платником податків.

У разі виявлення за результатами ревізії (перевірки) суб'єкта господарювання порушень фінансової дисципліни, у триденний термін від дня підписання акта ревізії (перевірки) або письмових висновків органу державної контрольно-ревізійної служби на заперечення (зауваження) суб'єкта господарювання до акта ревізії (перевірки), орган державної контрольно-ревізійної служби направляє до органу державної податкової служби, у якому платник податку перебуває на податковому обліку, копію акта (довідки) ревізії (перевірки) та інформацію, що містить такі дані:

– коли, ким, на якій підставі і за який період проведено ревізію (перевірку);

– повну назву суб'єкта господарювання, його підпорядкованість, місцезнаходження та код згідно з ЄДРПОУ;

– які вимоги чинного законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативного акта, ким затверджений) і на яку суму порушено, а також обставини та характер виявлених порушень фінансової дисципліни;

– які заходи для усунення виявлених порушень вжито органом державної контрольно-ревізійної служби та керівництвом суб'єкта господарювання в ході ревізії (перевірки).

Якщо під час проведення ревізії (перевірки) виявляються суттєві порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про значне ухилення платника податку від оподаткування, або інші порушення, то орган державної контрольно-ревізійної служби терміново повідомляє орган податкової служби про виявлені порушення з метою проведення одночасної ревізії (перевірки).

Під час проведення ревізії (перевірки), яка не включена до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок та під час якої виявляються порушення норм з регулювання обігу готівки, орган державної контрольно-ревізійної служби у триденний термін від дня підписання акта ревізії (перевірки) або письмових висновків на заперечення (зауваження) суб'єкта господарювання до акта ревізії (перевірки) направляє органу податкової служби разом з інформацією копію акта (довідки) ревізії (перевірки) та розрахунок фінансових санкцій, передбачених статтею 1 Указу Президента України від 12.06.95 № 436/95 (із змінами та доповненнями) «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» для їх подальшого застосування відповідним органом державної податкової служби.

Орган державної податкової служби, розглянувши матеріали ревізій (перевірок), приймає у порядку, установленому законодавством, відповідне рішення і в триденний термін від дня його прийняття інформує орган державної контрольно-ревізійної служби [59].

## **8.2. РОЛЬ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ У ЗАХОДАХ З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇХ ВЗАЄМОДІЯ З СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

### **8.2.1. Законодавче підґрунтя відносин суб'єктів державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю з правоохоронними органами**

Підґрунтям для взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю з правоохоронними органами є вимоги чинних законодавчих актів, а саме:

- Кримінально-процесуального кодексу України;
- Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ, зокрема статті 14: «Працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти службовим особам органу державного фінансового контролю у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників органу державного фінансового контролю на територію підприємства, установи, організації, відмови у наданні документів для ревізії та будь-якої іншої протиправної дії органи міліції на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії, охорону працівників органу державного фінансового контролю, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності»;
- Закону України від 11 липня 1996 року № 315/96-ВР «Про Рахункову палату», зокрема статті 7 пункту 14: «У разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України»;
- Закону України «Про прокуратуру» від 05.11.1991 № 1789-ХІІ;
- Закону України «Про міліцію» від 20.12.1990 № 565-ХІІ ;
- Закону України «Про Службу безпеки України» від 25.03.1992 № 2229-ХІІ ;
- Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» від 30.06.1993 № 3341-ХІІ ;
- Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» від 18.02.1992 № 2135-ХІІ ;
- Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550, зокрема пункт 27: «За зверненням правоохоронного органу контролюючі органи в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю»;

– Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України, затверджений спільним Наказом вказаних служб від 19.10.2006 № 346/1025/685/53;

– Стандартів внутрішнього аудиту затверджених наказом Міністерством фінансів України від 4 жовтня 2011 року № 1247, зокрема Стандарту IV пунктам 4.2: «У разі виявлення підрозділом внутрішнього аудиту під час проведення внутрішнього аудиту фактів нецільового використання бюджетних коштів, марнотратства, зловживання службовим становищем, порушень фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину, керівник підрозділу внутрішнього аудиту письмово інформує керівника установи про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту»; та 4.3: «За рішенням керівника установи керівник підрозділу внутрішнього аудиту або іншого структурного підрозділу установи, якщо це визначено розпорядчим документом установи, забезпечує інформування та/або передачу матеріалів такого аудиту до правоохоронних органів відповідно до законодавства».

Згідно з наведеними нормативно-правовими актами, взаємодія між суб'єктами державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю та правоохоронними органами відбувається у такий спосіб:

- у формі сприяння правоохоронними органами службовим особам органу державного фінансового контролю у виконанні їх обов'язків;
- у формі інформування та/або передачі результатів контрольних заходів до правоохоронних органів;
- у формі проведення планових та позапланових виїзних ревізій за місцезнаходженням об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу;
- у формі виділення спеціаліста для участі у перевітках, що проводяться правоохоронними органами.

### **8.2.2. Призначення, організація та проведення взаємодії між органом державного фінансового контролю та правоохоронними органами**

Питання стосовно призначення, організації та проведення взаємодії між органом державного фінансового контролю та правоохоронними органами регламентується Порядком взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України, затвердженим спільним Наказом вказаних служб від 19.10.2006 № 346/1025/685/53 (далі – Порядок взаємодії) [60].

Одразу зауважимо, що в чинному Порядку взаємодії ще зазначено Державну контрольно-ревізійну службу України, а не Держфінінспекцію України, тому далі будемо у цьому питанні використовувати поняття *орган ДКРС*, як в оригіналі нормативно-правового акту.

Указаний Порядок взаємодії спрямований на забезпечення ефективної взаємодії між органом державного фінансового контролю та органами

прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України з питань розгляду звернень правоохоронних органів, призначення, організації та проведення ревізій за ними, передачі їм матеріалів ревізій за власною ініціативою органів ДКРС, зворотного інформування про результати розгляду переданих матеріалів, виділення спеціалістів органів ДКРС, інших питань, що мають місце під час виконання органами ДКРС та правоохоронними органами покладених на них завдань.

Взаємодія між органом ДКРС та правоохоронними органами здійснюється шляхом:

- по-перше, впровадження відповідних дій стосовно призначення і організації органами ДКРС ревізій за зверненнями правоохоронних органів;
- по-друге, застосування порядку виділення спеціаліста для участі у перевітках, що проводяться правоохоронними органами;
- по-третє, забезпечення виконання умов підписання, розгляду та направлення звернень правоохоронних органів та органів ДКРС;
- по-четверте, взаємного інформування органів ДКРС та правоохоронних органів.

На першому етапі вивчення цього питання слід з'ясувати визначення термінів, що вжито у Порядку взаємодії, зокрема:

1. **по-перше**, вжиті терміни «акт ревізії», «посадові особи служби», «об'єкт контролю», «планова виїзна ревізія», «позапланова виїзна ревізія», «зустрічна звірка» вживаються у значеннях, визначених Законом України № 2939-ХІІ та Порядком № 550;

2. **по-друге**, інші терміни мають таке значення:

– *підконтрольні установи* – міністерства та інші органи виконавчої влади, державні фонди, бюджетні установи й суб'єкти господарювання державного сектору економіки, підприємства і організації, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;

– *місцезнаходження об'єкта контролю* – адреса об'єкта контролю або особи, яка відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступає від її імені; місце розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться ревізія;

– *матеріальна шкода (збитки)* – втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб;

- *втрата активів* – безповоротне зменшення активів через: перерахування (сплату) коштів; відчуження, недостачу, знищення (псування) чи придбання неліквідного (зіпсованого) майна; втрату боржника у зобов'язанні; зменшення частки державної (комунальної) власності у статутному фонді господарського товариства;

– *розмір матеріальної шкоди (збитків)* – вартість втрачених активів або недоотриманих доходів, яка визначається за даними бухгалтерського обліку

і фінансової звітності об'єкта контролю або експертною оцінкою та іншими визначеними законодавством способами;

– *звернення правоохоронного органу* – супровідний лист до постанови про призначення ревізії, винесеної слідчим, прокурором або особою, що проводить дізнання, а також письмове доручення, вимога, пропозиція керівника правоохоронного органу;

– *керівник правоохоронного органу* – керівники та заступники керівників центральних апаратів правоохоронних органів, їх самостійних структурних і територіальних підрозділів [60].

В наступну чергу, вивченню підлягає визначення порядку призначення і організації органом державного фінансового контролю ревізій за зверненнями правоохоронних органів.

Органи державного фінансового контролю проводять планові та позапланові виїзні ревізії за зверненнями правоохоронних органів за місцезнаходженням об'єкта контролю відповідно до Закону України № 2939-ХІІ та Порядку № 550.

Посадові особи служби, які проводять ревізії, виконують доручення й підпорядковуються безпосередньо керівнику органу державного фінансового контролю.

Посадові особи служби при проведенні ревізій одноосібно здійснюють документальну і фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю на предмет наявності фактів порушення законодавства і несуть визначену законом відповідальність за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків. Працівники правоохоронних органів не мають права зобов'язувати посадових осіб служби здійснювати інші ревізійні дії, вимагати від них надання інформації про результати ревізій у спосіб, що суперечить вимогам законодавства.

Під час проведення за зверненнями правоохоронних органів ревізій у підконтрольних установах органи ДКРС перевіряють питання використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Під час проведення позапланової виїзної ревізії на підставі постанови слідчого, прокурора або особи, що проводить дізнання, винесеної для забезпечення розслідування кримінальної справи (далі – постанова про призначення ревізії), або з інших установлених законом підстав у суб'єкта господарювання, який не зарахований Законом № 2939-ХІІ до підконтрольних установ, посадові особи служби перевіряють питання використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, стан і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Органи ДКРС не проводять ревізій з інших питань, якщо це не передбачено законами, та з питань дотримання вимог законодавства, перевірка яких належить до компетенції інших органів державної влади.

Звернення правоохоронного органу щодо проведення ревізії повинно містити такі відомості:



– повну назву об'єкта контролю, його місцезнаходження, код ЄДРПОУ, дані про організаційно-правову форму;

– інформацію про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ – чи одержував об'єкт контролю у періоді, що підлягає ревізії, бюджетні кошти або кошти державних фондів та/або використовував державне чи комунальне майно;

– обґрунтування необхідності проведення ревізії – коротку суть фактів, що свідчать про порушення об'єктом контролю законів України, контроль за дотриманням яких зараховано Законом № 2939-ХІІ до компетенції органів ДКРС;

– конкретні питання, які підлягають перевірці органом ДКРС в межах його компетенції;

– період, за який слід перевірити діяльність об'єкта контролю з визначених питань;

– найменування підрозділу правоохоронного органу, номер телефону та прізвище його працівника, з яким слід підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують втручання правоохоронного органу.

За умови, якщо ці дані викладені в постанові про призначення ревізії, допускається їх відсутність у зверненні правоохоронного органу, до якого додається ця постанова.

Звернення правоохоронного органу повинно містити дані (за наявності), у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково слід ініціювати проведення інвентаризації та у яких суб'єктів господарювання – зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних звірок). Забезпечення проведення зустрічних звірок за межами регіону здійснюється правоохоронним органом – ініціатором ревізії.

Позапланова виїзна ревізія на об'єкті контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

– постанови про призначення ревізії та відповідного рішення суду, яке є дозволом для органу ДКРС на проведення ревізії і в якому зазначаються: підстави проведення ревізії, дата її початку та дата закінчення, номер, дата та підстави порушення кримінальної справи, орган, що порушив кримінальну справу, – для ревізії в суб'єкта господарювання, який не зараховано Законом № 2939-ХІІ до підконтрольних установ;

– постанови про призначення ревізії, винесеної після порушення кримінальної справи проти посадових (службових) осіб об'єкта контролю – підконтрольної установи. Якщо справу порушено не проти цих осіб, а за певним фактом, що стосується діяльності підконтрольної установи, до постанови додається дозвіл суду на проведення ревізії;

– інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю – підконтрольною установою – законів, та рішення суду про дозвіл на проведення ревізії, який надає органам ДКРС право на проведення ревізії, у якому зазначаються підстави її проведення, дата її початку та дата закінчення.

Правоохоронний орган у робочому порядку (усно) узгоджує орієнтовну дату початку ревізії із структурним підрозділом (або працівником) органу ДКРС, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії. У разі отримання правоохоронним органом дозволу суду на проведення позапланової виїзної ревізії цей дозвіл за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду, надається відповідному органу ДКРС.

Звернення правоохоронного органу щодо проведення ревізії розглядаються Головою Головки КРУ України (його заступниками), начальниками контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі (їх заступниками), які за результатами розгляду приймають одне з таких рішень:

- прийняти до виконання звернення, організувати та провести позапланову виїзну ревізію;
- прийняти до виконання звернення, провести планову виїзну ревізію або повідомити про неможливість проведення ревізії;
- повідомити правоохоронний орган про необхідність уточнення звернення.

У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про дозвіл органу ДКРС на проведення позапланової виїзної ревізії та за відсутності в зверненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення законів, контроль за дотриманням яких зараховано Законом № 2939-ХІІ до компетенції органів ДКРС, можливе включення ревізії на об'єкті контролю – підконтрольній установі – до плану роботи органу ДКРС на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органами ДКРС у плановому порядку протягом поточного календарного року. Ревізії за такими зверненнями можуть включатися в плани роботи органу ДКРС в порядку черговості їх надходження та в залежності від важливості порушених питань.

Для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції органу ДКРС програма ревізії на підставі питань, що містяться у відповідному зверненні, постанові про призначення ревізії, рішенні суду, яка до початку ревізії письмово погоджується з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія.

У разі недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії (зустрічної звірки), перешкоджання будь-яким іншим чином у її проведенні, правоохоронний орган у межах своєї компетенції вирішує питання допуску на об'єкт контролю, надання необхідних документів, забезпечує усунення перешкод та притягнення осіб, які перешкоджали у проведенні ревізії (зустрічної звірки), до відповідальності і застосування інших передбачених законодавством заходів. Орган ДКРС вживає заходів для притягнення цих осіб до відповідальності згідно з вимогами Закону № 2939-ХІІ та іншими нормативно-правовими актами.

Органи ДКРС проводять ревізії за оригіналами документів об'єкта контролю або завіреними належним чином об'єктом контролю їх копіями за місцезнаходженням об'єкта контролю. Якщо відсутність бухгалтерського

обліку окремих операцій об'єкта контролю дозволяє проводити ревізію з інших питань програми, то така ревізія проводиться за цими питаннями.

Органи ДКРС проводять позапланові виїзні ревізії за вилученими правоохоронними органами документами за таких умов:

- пред'явлення посадовою особою служби керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку направлення на ревізію та копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової ревізії, у якому мають міститись всі дані, передбачені частиною 14 статті 11 Закону № 2939-XII;
- представлення правоохоронним органом до ревізії вилучених документів за місцезнаходженням об'єкта контролю.

У разі відсутності керівника об'єкта контролю чи його заступника та незабезпечення правоохоронним органом їх явки для ознайомлення під розписку з передбаченими Законом № 2939-XII документами, відсутності вилучених документів за місцезнаходженням об'єкта контролю, посадові особи служби не вправі приступати до проведення ревізії, а можуть бути залучені в установленому порядку до перевірки, що проводиться правоохоронним органом, лише як спеціалісти.

За відсутності умов для проведення ревізії, наявності загрози знищення документів або якщо об'єкт контролю, на якому потрібно провести позапланову ревізію, знаходиться за місцем проживання фізичної особи, то така ревізія може проводитись в узгодженому між органом ДКРС та правоохоронним органом місці з повідомленням про це об'єкта контролю.

Перед початком проведення ревізії за вилученими документами правоохоронний орган знайомить посадових осіб служби з реєстром (переліком) цих документів.

Збереження вилучених правоохоронним органом документів забезпечує правоохоронний орган.

Документування результатів ревізії здійснюється відповідно до законодавства з питань державного фінансового контролю. При цьому в акті ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки).

У разі неможливості визначення розміру матеріальної шкоди (збитків) орган ДКРС інформує відповідний правоохоронний орган для забезпечення організації проведення експертної оцінки цього розміру.

У разі, якщо зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний період були перевірені раніше проведеною органом ДКРС ревізією, повторна ревізія з тих самих питань не проводиться. Ініціатору ревізії надається копія акта раніше проведеної ревізії [60].

Розглянемо наступний шлях взаємодії – виділення спеціаліста для участі у перевітках, що проводяться правоохоронними органами.

Працівники органів ДКРС за зверненнями правоохоронних органів можуть брати участь у перевірках, що проводяться правоохоронними органами у підконтрольних установах та на інших об'єктах контролю, як спеціалісти.

Працівники органів ДКРС направляються для участі в перевірках, що проводять правоохоронні органи, на підставі листа відповідного органу ДКРС.

Залучення працівників органів ДКРС як спеціалістів до участі в перевірках, що проводять правоохоронні органи, може здійснюватися на строк до 10 робочих днів. За письмовим зверненням правоохоронного органу цей строк може бути подовжений службовою особою органу ДКРС.

У процесі участі в перевірці спеціаліст використовує свої спеціальні знання і в межах компетенції надає консультації та відповіді на порушені питання, при цьому фіксує факти порушення законодавства з питань використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначає розмір заподіяної матеріальної шкоди (збитків) та посадових (службових) осіб, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки).

Результати участі спеціаліста у перевірці оформляються довідкою, яка складається на чистому аркуші та підписується спеціалістом із зазначенням посади та назви органу, у якому він працює. Довідка складається у двох примірниках, один із яких після підписання спеціалістом надсилається правоохоронному органу – ініціатору перевірки. Другий примірник довідки залишається у відповідному органі ДКРС.

Права та обов'язки посадової особи служби, яка залучається в якості спеціаліста для участі у проведенні слідчої дії, визначаються Кримінально-процесуальним кодексом України.

За матеріалами участі працівників органів ДКРС як спеціалістів у перевірках, що проводились правоохоронними органами, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів органами ДКРС не направляються, заходи щодо стягнення в судовому порядку коштів або припинення бюджетного фінансування і кредитування у випадках, передбачених статтею 11 Закону № 2939-ХІІ, не вживаються, протоколи про адміністративне правопорушення не складаються.

Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу ДКРС як спеціаліста для участі у перевірці, що проводиться правоохоронним органом, повинно містити:

- обґрунтування необхідності залучення спеціаліста;
- дату, з якої необхідно буде залучити спеціаліста до проведення перевірки, та на який термін;
- повну назву об'єкта контролю, його місцезнаходження, дані про організаційно-правову форму;
- питання, на які спеціалістові необхідно буде надати відповідь.

Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу ДКРС як спеціаліста для участі у перевірці, що проводиться правоохоронним органом, розглядається службовою особою органу ДКРС.

У разі неможливості виконання звернення про виділення спеціалістів у зв'язку з проведенням планових та позапланових виїзних ревізій, орган ДКРС протягом двох робочих днів письмово повідомляє про це відповідний правоохоронний орган і визначає дату, з якої буде можливим направлення спеціаліста [60].

Розглянемо особливості підписання, розгляду та направлення звернень правоохоронних органів та органів ДКРС.

Звернення правоохоронного органу має бути підписане керівником, звернення, підписане іншими службовими особами, залишається без виконання.

Звернення правоохоронного органу, яке не відповідає вимогам Порядку взаємодії або стосується проведення ревізій у суб'єктів господарювання, які не зараховані Законом № 2939-ХІІ до підконтрольних установ, а також із питань, які не належать до компетенції органів ДКРС, залишається без виконання з обґрунтуванням причин неможливості його виконання.

Під час здійснення листування органи ДКРС та правоохоронні органи надають відповідь один одному протягом 10 робочих днів після отримання (реєстрації) звернення, якщо інший термін не визначений законодавством.

Під час листування між правоохоронними органами та органами ДКРС звернення направляються адресатам відповідного або нижчого адміністративно-територіального рівня (крім листування, що здійснюється для забезпечення розслідування кримінальної справи або перевірки заяви про злочин) [60].

Завершуючи розгляд питання взаємодії, дослідимо взаємне інформування органів ДКРС та правоохоронних органів.

Правоохоронний орган відповідного рівня до 1 листопада, 1 лютого, 1 травня й 1 серпня кожного року надсилає відповідному органу ДКРС пропозиції щодо включення до проектів планів контрольно-ревізійної роботи ревізій на об'єктах контролю – підконтрольних установах – із зазначенням конкретних фактів їх фінансово-господарської діяльності, що можуть свідчити про порушення законодавства.

Керівник правоохоронного органу під час вирішення питання щодо необхідності проведення органом ДКРС ревізії за умови, якщо обставини дозволяють уникнути проведення позапланової ревізії, звертається до органу ДКРС із проханням уключити до програми планової виїзної ревізії визначені ним питання.

Службова особа органу ДКРС та керівник правоохоронного органу визначають структурні підрозділи або працівників, відповідальних за вирішення оперативних питань взаємодії, які не потребують вирішення на їх рівні.

Під час проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу матеріали ревізії не пізніше 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у випадках надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше

3 робочих днів після направлення висновків на такі заперечення (зауваження) передаються до правоохоронного органу.

У разі виявлення порушень законодавства ревізією, проведеною не за зверненнями правоохоронних органів, ревізійні матеріали, у яких зафіксовано порушення, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь, передаються до правоохоронного органу в повному обсязі у визначені строки.

Якщо такою ревізією виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, орган ДКРС у визначені строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи.

Під час передачі ревізійних матеріалів або інформування про виявлені порушення в листі до правоохоронного органу коротко зазначається:

- коли, ким, на якій підставі і за який період проводилась ревізія;
- встановлені факти основних порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків) та посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки);
- які заходи для усунення порушень законодавства та відшкодування матеріальної шкоди (збитків) ужито органом ДКРС та керівництвом об'єкта контролю.

Матеріали ревізій, які передаються до правоохоронного органу в повному обсязі, мають містити такі документи:

- оригінал акта ревізії з додатками, на які є посилання в ньому;
- заперечення (зауваження) об'єкта контролю до акта ревізії та висновки органу ДКРС до них;
- копію повідомлення правоохоронному органу про доцільність вилучення документів (якщо під час ревізії ревізорами тимчасово вилучалися документи у зв'язку з їх підробленням або виявленими порушеннями з ознаками зловживань);
- опис документів, що додаються до супровідного листа.

Матеріали ревізії, які передаються правоохоронному органу, нумеруються за аркушами. В описі зазначається:

- порядковий номер;
- назва документа;
- його дата;
- номер і кількість аркушів, а також загальна кількість матеріалів і аркушів цифрами та літерами.

Опис підписується посадовою особою органу ДКРС, зазначається дата його складення.

У разі недотримання вимог Порядку взаємодії, що не дає можливості у повному обсязі об'єктивно дослідити обставини виявлених фактів порушення законодавства та/або матеріальної шкоди (збитків), доопрацювання органом ДКРС ревізійних матеріалів проводиться протягом 10 робочих

днів із моменту надходження відповідного звернення правоохоронного органу.

У разі надходження звернення правоохоронного органу про надання матеріалів ревізій, які проводились за зверненням іншого правоохоронного органу (або ці матеріали були йому передані за власною ініціативою), орган ДКРС повідомляє назву правоохоронного органу, до якого були направлені матеріали, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

У разі, якщо ревізія проведена для забезпечення розслідування кримінальної справи або за результатами розгляду матеріалів ревізії правоохоронним органом порушено кримінальну справу, надання матеріалів такої ревізії будь-якому іншому правоохоронному органу здійснюється за умови надання до органу ДКРС письмового дозволу прокурора або слідчого, який розслідує цю кримінальну справу.

Вичерпну інформацію про прийняте рішення за результатами розгляду переданих органом ДКРС матеріалів ревізії правоохоронний орган направляє відповідному органу ДКРС протягом 30 календарних днів із дня надходження таких матеріалів у формі картки-повідомлення.

Правоохоронний орган, отримавши матеріали ревізії:

- організовує розгляд матеріалів ревізії з наступним прийняттям відповідного рішення;

- у разі, якщо на підставі переданої відповідно до Порядку взаємодії до правоохоронного органу інформації неможливо прийняти рішення, правоохоронний орган здійснює запит до органу ДКРС про надання інформації з переліком необхідних документів. У разі наявності зазначених у запиті правоохоронного органу документів орган ДКРС протягом 7 робочих днів направляє їх до правоохоронного органу, у іншому випадку повідомляє про їх відсутність.

Одночасно з прийняттям рішень щодо кожного матеріалу ревізії правоохоронний орган у межах компетенції вирішує питання про усунення порушень законодавства та/або відшкодування матеріальної шкоди (збитків) і вживає заходів щодо усунення причин і умов, які сприяли їх учиненню.

Органи ДКРС проводять із правоохоронними органами щоквартальні (у межах звітного року) звірки результатів розгляду переданих їм у звітному кварталі матеріалів ревізій, у яких зафіксовано факти порушень та про які у органів ДКРС немає інформації. Для цього органом ДКРС складається акт звірки за підписом керівника, два примірники якого до 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом, направляються до правоохоронного органу.

За матеріалами ревізій, проведених у рамках розслідування порушених кримінальних справ, звірки не проводяться.

Заповнений правоохоронним органом та повернутий протягом 10 календарних днів із дня надходження один примірник акта звірки повертається відповідному органу ДКРС.

У міру інформування правоохоронними органами про прийняті рішення за матеріалами ревізій, переданими органами ДКРС у попередніх

періодах звітного року, органи ДКРС роблять відповідні відмітки в обліку розглянутих правоохоронними органами ревізійних матеріалів.

Якщо за матеріалами ревізії, переданими у звітному році, триває перевірка правоохоронного органу та не прийнято рішення про порушення чи відмову у порушенні кримінальної справи, її закриття чи направлення до суду тощо, органи ДКРС до 25 січня року, наступного за звітним, подають до правоохоронних органів узагальнений перелік (реєстр) таких матеріалів.

Подальші зв'язки між органами ДКРС та правоохоронними органами за такими матеріалами не проводяться. Інформація, яка надходитиме від правоохоронних органів про результати розгляду ними таких матеріалів, узагальнюється органами ДКРС у робочому порядку [60].

### 8.2.3. Особливості проведення ревізії державною фінансовою інспекцією України за зверненням правоохоронного органу

Особливості проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу регламентуються окремим розділом Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 (далі – Порядок № 550) [92].

За зверненням правоохоронного органу контролюючі органи в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю.

Проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу має наступний алгоритм, а саме:

- 1) отримання звернення правоохоронного органу;
- 2) розгляд звернення правоохоронного органу та прийняття рішення щодо проведення позапланової ревізії або включення до плану контрольно-ревізійної роботи на наступний період;
- 3) здійснення контрольного заходу;
- 4) документування результатів ревізії та передача акту їх до правоохоронного органу.

У Порядку № 550 наведені нижче терміни вживаються у такому значенні:

**1) акт ревізії** – документ, який складається особами, що проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта;

**2) винні особи** – посадові та матеріально відповідальні особи, з вини яких порушено законодавство під час проведення фінансово-господарських операцій;

**3) зустрічна зв'язка** – метод документального підтвердження у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з підконтрольною установою, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольної установи;



**4) об'єкт контролю** – підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання разом із його структурними та відокремленими підрозділами, котрі не є юридичними особами, щодо якого контролюючий орган має повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства;

**5) контролюючий орган** – Держфінінспекція, її територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, районах, містах або міжрайонні, об'єднані в районах та містах територіальні органи, головні інспектори в районах та містах;

**6) планова виїзна ревізія** – ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такої підконтрольної установи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться ревізія, не частіше ніж один раз на календарний рік;

**7) позапланова виїзна ревізія** – ревізія, яка не передбачена в планах контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу і проводиться за наявності обставин, визначених Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»;

**8) посадові особи контролюючого органу** – працівник або група у складі двох і більше працівників контролюючого органу, що в межах компетенції контролюючого органу проводять ревізію об'єкта контролю;

**9) правоохоронні органи** – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, підрозділи податкової міліції ДПС;

**10) ревізія місцевого бюджету** – форма контролю за виконанням функцій із складання і виконання місцевого бюджету, яка полягає в одночасному проведенні ревізій стану дотримання вимог бюджетного законодавства місцевими фінансовими органами, органами Казначейства і учасниками бюджетного процесу, що здійснюють управління коштами відповідного місцевого бюджету чи комунальним майном та/або їх використовують;

**11) фінансово-господарська діяльність об'єкта контролю** – сукупність рішень, дій та операцій, які об'єкт контролю приймає та здійснює у сфері володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами [92].

Рішення щодо включення ревізії об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу до плану контрольно-ревізійної роботи приймається керівником Держфінінспекції, її територіального органу в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі.

Звернення правоохоронного органу розглядається Держфінінспекцією, її територіальним органом в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, якщо воно підписане керівником відповідного органу чи його заступником і містить:

- повну назву об'єкта контролю, дані про його місцезнаходження, організаційно-правову форму;
- інформацію про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ;
- обґрунтування необхідності проведення ревізії;

- перелік питань, на які відповідно до компетенції органів контролюючих органів необхідно дати відповідь;

- зазначення періоду проведення ревізії об'єкта контролю.

Про прийняте рішення інформується протягом 10 робочих днів після отримання звернення відповідний правоохоронний орган.

Позапланова виїзна ревізія об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться у разі надання ним:

- клопотання слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії та ухвали суду про дозвіл на її проведення, в якому зазначаються підстави проведення, дати її початку та закінчення, а також номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення (для ревізії суб'єкта господарської діяльності, не віднесеного Законом до підконтрольних установ);

- постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після повідомлення посадовій особі підконтрольної установи, що ревізується, про підозру у вчиненні нею кримінального правопорушення;

- інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю – підконтрольною установою – законів, та рішення суду про дозвіл на проведення ревізії, в якому зазначаються підстави проведення, дати початку та закінчення. У разі надходження зазначеної інформації без рішення суду Держфінінспекція, її територіальний орган в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі протягом 7 робочих днів самостійно подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії із зазначенням дати початку та закінчення. Про відмову суду у видачі дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії об'єкта контролю невідкладно інформується відповідний правоохоронний орган.

У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії та за відсутності у зверненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких належить до компетенції контролюючого органу, можливе включення ревізії об'єкта контролю до плану контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася контролюючими органами у плановому порядку протягом поточного календарного року.

Звернення правоохоронного органу, що не відповідає вимогам, визначеним у цьому Порядку, та/або не належить до компетенції контролюючого органу, підлягає поверненню протягом 10 робочих днів правоохоронному органу для уточнення.

Для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції контролюючого органу на підставі питань, що містяться у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду, програма ревізії, яка письмово погоджується з правоохоронним органом.

З метою комплексного охоплення плановою виїзною ревізією питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю до програми, крім зазначених у зверненні правоохоронного органу питань, можуть включатися за ініціативою контролюючого органу інші питання відповідно до компетенції контролюючого органу.

Звернення правоохоронного органу, постанова слідчого або прокурора, рішення суду долучаються до матеріалів ревізії і залишаються в контролюючому органі.

Контролюючі органи проводять із правоохоронними органами щоквартальні звірки результатів розгляду переданих їм матеріалів ревізій відповідно до порядку, встановленого Держфінінспекцією разом із Генеральною прокуратурою, МВС, СБУ та ДПС.

Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. На першому титульному аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку контролюючого органу, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища) та номер примірника.

Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший – для контролюючого органу, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам.

Для унеможливлення підробки примірники акта візуються посадовою особою контролюючого органу на кожній сторінці із зазначенням на останній загальної кількості сторінок.

Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії у разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, контролюючий орган повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії [92].

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Механізм проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також ревізій державного фінансового контролю.
2. Взаємодія Держфінінспекції з іншими контролюючими органами держави.
3. Взаємодія між суб'єктами державного фінансового контролю.
4. Співпраця суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень.
5. Законодавче підґрунтя взаємовідносин суб'єктів державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю з правоохоронними органами.
6. Призначення, організація та проведення взаємодії між органом державного фінансового контролю та правоохоронними органами.
7. Особливості проведення ревізії Державною фінансовою інспекцією України за зверненням правоохоронного органу.

## РОЗДІЛ 9

---

### НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇЇ ОКРЕМИХ СКЛАДОВИХ

- 9.1. ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМІВ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ  
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
- 9.2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ  
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
- 9.3. КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ (СТРАТЕГІЧНИЙ) РОЗВИТОК СИСТЕМИ  
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇЇ ОКРЕМИХ СКЛАДОВИХ
  - 9.3.1. Вдосконалення державного фінансового контролю як напрям  
розвитку системи управління державними фінансами
  - 9.3.2. Удосконалення одного з видів державного фінансового контролю
- 9.4. ЗАКОНОДАВЧІ ІНІЦІАТИВИ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДИ ТА ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

### **9.1. ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМІВ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

У зв'язку з наявністю у вітчизняному законодавстві вад тривалий час залишалися поза державним фінансовим контролем окремі важливі для держави сфери діяльності, наслідком чого є неповне охоплення державних фінансових ресурсів.

Визначена диспропорція стосується формування й виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів; діяльності таких органів державного і комунального сектору, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більш ніж 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи та організації, які використовують державне та комунальне майно; цільового використання коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності у разі надання їм податкових пільг; формування і використання коштів та майна державних цільових фондів. Бюджетні кошти, які на момент перерахування з рахунків бюджетних установ за договорами цивільно-правового характеру втрачають статус бюджетних, переходять у розряд непідконтрольних для інспектування.

Крім удосконалення предметної області державного фінансового контролю, також потребують удосконалення й інші складники системи державного фінансового контролю: види, елементи, форми, методи, характер організації, принципи контролю.

Напрями розвитку системи державного фінансового контролю повинні базуватися на теоретико-законодавчому підґрунті функціонування системи державного фінансового контролю та методологічних підходах до побудови системи державного фінансового контролю, а також на підґрунті аналізу напрямів застосування державного фінансового контролю в Україні відносно об'єктів контролю за предметом контролю.

**Для ґрунтового визначення напрямів розвитку та удосконалення державного фінансового контролю та його окремих суб'єктів вимагаються наступні дії:**

– по-перше, ознайомлення з досвідом міжнародних організацій з питань фінансового контролю, таких як Міжнародна організація вищих контрольних органів INTOSAI та одна з її регіональних організацій – EUROSAI, а також Вищі органи фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав;

– по-друге, врахування здійснення контрольних повноважень у сфері фінансів різноманітними суб'єктами державної влади, згідно із чинними нормативно-правовими актами, як міжнародними й закордонними, так і вітчизняними;

– по-третє, дослідження розроблених вітчизняних Концепцій, Стратегій та законопроектів стосовно розвитку та удосконалення системи державного фінансового контролю та його окремих суб'єктів;

– по-четверте, врахування теоретичного підґрунтя та методологічних підходів до побудови системи державного фінансового контролю;

– по-п'яте, аналіз напрямів застосування державного фінансового контролю відносно об'єктів контролю за предметом контролю.

**Очікуваним результатом проведених дій є визначення напрямів розвитку державного фінансового контролю:**

1) першим напрямом є теоретико-методологічний – запропонований у дослідженнях теоретико-методологічних підходів до побудови системи державного фінансового контролю;

2) другим напрямом є концептуальний (стратегічний) – викладений у чинних концепціях уряду України стосовно розвитку як системи управління державними фінансами в цілому, так і розвитку державного фінансового контролю взагалі;

3) третім напрямом є законодавчі ініціативи суб'єктів державного фінансового контролю щодо удосконалення їх функціонування.

Отже, вважається, що здійснення заходів щодо розвитку і удосконалення системи державного фінансового контролю за всіма визначеними напрямами дозволить усунути існуючі недоліки функціонування державного фінансового контролю.

## **9.2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Розглянемо теоретико-методологічний, тобто перший із вище визначених напрямів розвитку державного фінансового контролю – дослідження окремих теоретико-методологічних підходів до побудови системи державного фінансового контролю.

У зв'язку з підґрунтям теоретико-методологічних напрацювань як науковою думкою з питань фінансів, так і державного управління, пропонується розвиток та удосконалення державного фінансового контролю та окремих його суб'єктів за такими принципами, а саме:

– незалежність видів контролю;

– розмежування здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету і за надходженнями до державного бюджету;

– структурування та угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю;

– обов'язковості ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю [127].

Розглянемо докладніше реалізацію вищенаведених принципів.

Втілення першого принципу (забезпечення незалежності системи державного фінансового контролю) – стосується в першу чергу таких видів контролю:

- вищого державного фінансового контролю – шляхом виведення Державної контрольно-ревізійної служби в Україні зі складу та підпорядкування Міністерства фінансів України, зробивши окремим відомством у системі центральних органів виконавчої влади, безпосередньо підпорядкованим голові виконавчої гілки влади країни;

- внутрішнього фінансового контролю, зокрема шляхом посилення його незалежності від виконавчих органів місцевого самоврядування через утворення місцевою радою виключно окремого виконавчого органу місцевої ради з підконтрольністю та підзвітністю лише відповідній раді.

Реалізація другого принципу – розмежування здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету і за надходженнями до державного бюджету – відбувається шляхом запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю. Враховуючи прагнення до збалансованості бюджету, що визначено Конституцією України, контроль за надходженням коштів до державного бюджету є так само важливим, як і цільове спрямування видатків державного бюджету. Зважаючи на те, що як у бюджетному процесі обумовлено наявність двох частин: доходної та видаткової, так і в контролі за бюджетними коштами повинно бути дві складові: контроль за надходженням і контроль за витрачанням коштів. Беручи до уваги, що Конституцією України визначено Рахункову палату України суб'єктом державного фінансового контролю за надходженням коштів до державного бюджету, а також те, що серед основних завдань і повноважень Кабінету Міністрів України як вищого органу у системі органів виконавчої влади є забезпечення виконання державного бюджету та проведення бюджетної і фінансової політики, здійснення управління об'єктами державної власності, пропонується запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю: один від законодавчої гілки влади з питань контролю за надходженням коштів до державного бюджету, а другий – від виконавчої гілки влади з контролю за витрачанням коштів державного бюджету та використанням державної власності.

Застосування третього принципу – структурування та угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єктів контролю – передбачає здійснення угруповання суб'єктів державного фінансового контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю за трьома видами контролю: вищий державний фінансовий контроль – вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто, якщо вищий контроль постає як зовнішній, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, зумовленого предметом контролю, котрий не входить до тієї ж системи, що й суб'єкт. Якщо вищий контроль постає як внутрішній,



то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, зумовленого предметом контролю, котрий належить до тієї ж системи, що й суб'єкт, з метою ієрархічності взаємовідносин в системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю одної групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи; зовнішній державний фінансовий контроль – такий контроль, коли контроль здійснюється суб'єктом, що не входить до тієї ж системи, що і об'єкт. Заходи фінансового контролю, що здійснюються зовнішніми органами, звичайно охоплюють всю систему державних органів і тому можуть розглядатися як макрозаходи; внутрішній державний фінансовий контроль – самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою частиною управління організацією і тому проводиться за її розсудом, на основі рішень даної організації. Тобто внутрішнім називається такий контроль, коли суб'єкт і об'єкт входять до однієї системи.

Запровадження четвертого принципу – обов'язковості ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю – передбачає, що суб'єкт контролю одного виду контролю одночасно є й об'єктом контролю для іншого виду контролю. Наведений принцип застосовується під час визначення повноважень суб'єктів вищого державного фінансового контролю щодо здійснення контролю за діяльністю суб'єктів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю.

Втілення наведених принципів розвитку та удосконалення державного фінансового контролю й окремих його суб'єктів потребує вдосконалення діючого нормативно-правового механізму, що пов'язано з інституційним розвитком державних фінансів та полягає у гармонізації чинного нормативно-правового середовища, яке регулює державний фінансовий контроль в Україні, шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження системи державного фінансового контролю в інституційні засади державних фінансів для гармонізації чинного нормативно-правового середовища виключно прийняттям системоутворюючого нормативного акту – Кодексу державного фінансового контролю України, що дасть змогу подолати роздроблений і фрагментарний характер організації державного фінансового контролю.

Така ситуація зумовлена тим, що із законодавчою ініціативою виступають різні суб'єкти державного фінансового контролю.

Крім того, нагальна потреба у систематизації та впорядкуванні нормативно-правового механізму державного фінансового контролю продиктована низкою причин.

По-перше, державний фінансовий контроль має велику суспільну значимість саме як найвищий елемент управління системою державних фінансів. Найважливіші питання їх формування та розподілу регулюють відповідні Кодекси – Бюджетний, що вже зазнав другої редакції, Митний та

Податковий, який прийнято останнім часом, – тому системоутворюючий законодавчий нормативний акт із питань державного фінансового контролю також повинен мати формат кодексу, що дасть повною мірою реалізувати в державному управлінні контрольну функцію за державними фінансовими ресурсами.

По-друге, аналіз нормативно-правового механізму дав змогу встановити, що діяльність інститутів державного фінансового контролю регулюють нормативні документи різних рівнів – від Законів України до наказів центральних органів виконавчої влади. Тому розробка та прийняття Кодексу Державного фінансового контролю України підведе єдине методологічне підґрунтя під нормативно-правовий механізм цілісної системи державного фінансового контролю та унеможливить порушення принципів, методів і форм контролю.

По-третє, існує потреба у налагодженні чинного нормативно-правового механізму, який регулює діяльність державного фінансового контролю з урахуванням надбань світового досвіду. Як було вже зазначено, Україна в особі Рахункової палати України є учасницею багатьох світових організацій, що постійно вдосконалюють методологічне підґрунтя діяльності державного фінансового контролю. Реалізація та впровадження декларацій і резолюцій, прийнятих на міжнародних конгресах стосовно питань функціонування державного фінансового контролю, можлива лише шляхом прийняття відповідного системоутворюючого законодавчого акта, а саме Кодексу Державного фінансового контролю України.

По-четверте, як було вже неодноразово наголошено, неприпустима ситуація склалася з контролем надходжень до Державного бюджету, утворенням дефіциту Державного бюджету, формуванням і використанням державного та гарантованого державою боргу, тому прийняття Кодексу Державного фінансового контролю України наразі унеможливить неефективність та підсилить контрольованість бюджетного процесу.

По-п'яте, значна кількість чинних нормативно-правових актів не пов'язані один з одним, тому не формують цілісну систему державного фінансового контролю. З цієї причини необхідно задіяти формотворну синергійну функцію цілісної системи, що полягає у здатності системи саморозбудовуватися, шляхом розробки та прийняття системоутворюючого законодавчого акта – Кодексу Державного фінансового контролю України.

Спираючись на вищенаведене, вважаємо, що системоутворюючий законодавчий акт – Кодекс Державного фінансового контролю – повинен урегулювати та закріпити таке.

1. У першу чергу, положення Кодексу Державного фінансового контролю мають закріпити види державного фінансового контролю відповідно до угруповань як вищий, зовнішній та внутрішній державний фінансовий контроль.

2. По-друге, Кодексом Державного фінансового контролю має регулюватися організаційний механізм державного фінансового контролю різних гілок влади, як виконавчої, так і законодавчої, з подальшим запровадженням:

– визначення та закріплення видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації контролю як сукупності складників елементів цілісності системи державного фінансового контролю;

– закріплення обов'язковості ієрархічності взаємовідносин у цілісній системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю однієї групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої, що дасть змогу якісно підвищити цілісність за рахунок запровадження самоконтролю в межах цілісної системи державного фінансового контролю;

– проведення закріплення за суб'єктами окремих видів системи державного фінансового контролю притаманних їм методів та форм здійснення контролю з урахуванням їхніх власних особливостей та завдань, що дасть змогу закріпити цілісність системи державного фінансового контролю систематизованою нормою галузі права, що допоможе уникнути дублювання, різноспрямованості, взаємовиключення між суб'єктами контролю;

– відмови від поділу внутрішнього державного фінансового контролю (відомчого контролю) на внутрішній контроль та внутрішній аудит – зазначене не є доцільним, бо призводить до методологічної плутанини, що полягає у підміні видів і методів здійснення контролю (тобто аудит як метод контролю пропонується виділити в окремий вид контролю), а також формує зайвий структурний надлишок у вигляді створення окремих підрозділів.

3. По-третє, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю необхідно визначити та забезпечити незалежність системи державного фінансового контролю, в першу чергу таких видів контролю, як вищий державний фінансовий контроль; внутрішній фінансовий контроль.

4. По-четверте, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю варто визначати та забезпечувати застосування:

– щодо предмета контролю – повного та вичерпного переліку, що є предметом контролю, а також загальноновизначеної та законодавчо закріпленої термінології зі зв'язком із чинними нормативно-правовими актами, якими регулюється питання управління та використання державних ресурсів, визначаються терміни й поняття, правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства й надання платних адміністративних послуг;

– щодо об'єкта контролю – принципу причинності, що полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов'язана з предметом контролю, тобто в обумовленості об'єкта предметом контролю, з метою визначення об'єктів контролю під час планування, організації і здійснення контрольних дій суб'єктами контролю щодо них, що призведе до унеможливлення плутанини під час планування, організації та здійснення контрольних дій і, як наслідок, до повного охоплення контрольними заходами об'єктів та предмета контролю;

– щодо суб'єкта контролю – визначальної ознаки – компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Підсумовуючи проведене ознайомлення за всіма трьома напрямками розвитку державного фінансового контролю шляхом дослідження пропозиції, що викладені у чинних концепціях та стратегіях розвитку державного фінансового контролю, а також розгляду запропонованих законопроектів від суб'єктів державного фінансового контролю, розгляду окреслених у наукових дослідженнях принципів розвитку та удосконалення державного фінансового контролю та окремих його суб'єктів **дозволило визначити першочергові кроки розвитку державного фінансового контролю**, які полягають у гармонійному розвитку складових елементів та усуненні диспропорцій і деформацій у державному фінансовому контролі, а саме:

– подальший розвиток теоретико-методологічних засад цілісності системи державного фінансового контролю шляхом визначення її формотворчих елементів і структурних зв'язків та ієрархічних сполучень між ними;

– інституційний розвиток державних фінансів, що полягає в гармонізації чинного нормативно-правового середовища;

– розробка сучасної стратегії державного фінансового контролю шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження державного фінансового контролю на інституційні засади державних фінансів за допомогою гармонізації чинного нормативно-правового середовища.

### 9.3. КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ (СТРАТЕГІЧНИЙ) РОЗВИТОК СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇЇ ОКРЕМИХ СКЛАДОВИХ

В цьому питанні приділимо увагу наступному (другому) напрямку розвитку державного фінансового контролю – концептуальному (стратегічному) – викладеному в чинних концепціях уряду України стосовно розвитку як системи управління державними фінансами в цілому, так і розвитку державного фінансового контролю взагалі.

#### 9.3.1. Вдосконалення державного фінансового контролю як напрям розвитку системи управління державними фінансами

Концепцією розвитку системи управління державними фінансами, затвердженою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2012 року № 633-р (далі – Концепція № 633-р), було визначено та угруповано проблеми, які потребують розв'язання, щодо розвитку системи управління державними фінансами, а також основні напрями розвитку і шляхи та способи розв'язання проблем [11].

Враховуючи, що в умовах посилення впливу внутрішніх та зовнішніх викликів у фінансово-економічному середовищі держави зростає значення

системи управління державними фінансами як фундаментальної складової для розвитку інших сфер реалізації державної політики, тому важливість подальшого підвищення ефективності системи управління державними фінансами зумовлена необхідністю постійного розвитку, оновлення та реагування на зовнішнє та внутрішнє середовище, що змінюється.

Серед основних проблем, які потребують розв'язання, щодо розвитку системи управління державними фінансами було визнано й питання фінансового контролю, зокрема:

- важливим кроком на шляху подальшого посилення прозорості бюджетних відносин є запровадження системи зовнішнього незалежного аудиту бюджетних доходів згідно з міжнародними стандартами;

- у загальному контексті розгляду системи контролю за дотриманням бюджетного та фінансового законодавства слід опрацювати питання щодо оптимізації функцій контролюючих органів;

- створення дієвої системи регулювання, моніторингу та контролю надання державної допомоги суб'єктам господарювання;

- удосконалення системи державних закупівель, насамперед через приведення законодавства у цій сфері у відповідність із міжнародними стандартами;

- визначення переліку квазіфіскальних операцій та органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки можливого впливу таких операцій на показники бюджету під час оцінки його дефіциту, що має здійснюватись шляхом постійного моніторингу державою показників заборгованості суб'єктів господарювання державного сектору економіки;

- посилення боротьби з корупцією у державному секторі.

При цьому основними напрямками розвитку системи управління державними фінансами визначається, зокрема:

- розширення повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю у сфері здійснення контролю за дохідною частиною державного бюджету, а також надходженням і використанням коштів місцевих бюджетів;

- запровадження дієвого механізму управління бюджетним процесом, у тому числі щодо державного боргу;

- проведення моніторингу імплементації нормативно-правових актів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, прийнятих відповідно до статей 26 і 111 Бюджетного кодексу України, зокрема:

- Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 (Офіційний вісник України, 2011 р., № 75, ст. 2799);

- Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затвердженого наказом Мінфіну від 29 вересня 2011 р. № 1217;

- Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Мінфіну від 4 жовтня 2011 р. № 1247;
  - створення системи контролю та моніторингу за наданням державної допомоги суб'єктам господарювання;
  - реформування сфери державних закупівель та її подальше удосконалення, насамперед у напрямі підвищення дієвості механізму закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти шляхом:
    - забезпечення належної прозорості та унеможливлення проявів дискримінації під час проведення процедур закупівель;
    - сприяння сталості законодавства, яке визначає статус Антимонопольного комітету як незалежного органу оскарження у сфері державних закупівель;
    - забезпечення оптимального та ефективного використання державних коштів та приведення у відповідність із вимогами Директив ЄС та найкращою міжнародною практикою у цій сфері через забезпечення функціонування сучасної інституціональної основи для удосконалення загальної системи державних закупівель, зокрема шляхом продовження виконання своїх функцій Мінекономрозвитку як уповноваженим органом у цій сфері та Антимонопольним комітетом як органом оскарження рішень у сфері державних закупівель, а також через послідовне наближення законодавства України у зазначеній сфері до відповідного законодавства ЄС, що супроводжуватиметься забезпеченням функціонування ефективної системи закупівель, яка базуватиметься на відповідних принципах, установлених Директивами ЄС № 2004/18/ЄС та № 2004/17/ЄС;
      - забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість;
      - посилення контролю за квазіфіскальними операціями, що дасть змогу мінімізувати ризики у сфері розрахунку доходів державного бюджету під час розроблення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;
      - запобігання проявам корупції у сферах використання державного майна та бюджетних коштів.
- Розвиток системи управління державними фінансами проводитиметься шляхом:
  - підготовки проектів необхідних законодавчих актів (зокрема стосовно внесення змін до Конституції України) з метою забезпечення здійснення Рахунковою палатою контролю за дохідною частиною державного бюджету; надходженням і використанням коштів місцевих бюджетів; збереженням та використанням державної власності; проведення аудиту державних підприємств, а також запровадження аудиту рахунків, систем внутрішнього контролю та підтвердження річної фінансової звітності головних розпорядників бюджетних коштів;
  - розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в результаті:

- проведення моніторингу стану виконання прийнятих нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту з метою оперативного реагування на проблеми, що виникають;
- визначення необхідності проведення Держфінінспекцією державного фінансового аудиту;
  - переведення підрозділу гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту з Держфінінспекції до Мінфіну;
  - сприяння прийняттю Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»;
  - послідовного наближення законодавства України у сфері державних закупівель до законодавства ЄС у зазначеній сфері, зокрема Директив ЄС 2004/18/ЄС та 2004/17/ЄС, а також розроблення та затвердження Стратегії розвитку системи державних закупівель, що передбачатиме гармонізацію українського законодавства із законодавством ЄС та інституціональний розвиток відповідного уповноваженого органу з урахуванням найкращого світового досвіду;
  - забезпечення належного рівня обслуговування платників податків та сприяння підвищенню їх податкової культури з метою забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість;
  - посилення контролю за квазіфіскальними операціями, насамперед у результаті ідентифікації переліку таких операцій і органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки їх можливого впливу на показники бюджету;
  - завершення проведення інвентаризації об'єктів державної власності; запровадження системи електронних закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та системи зовнішнього аудиту процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; вжиття заходів із посилення фінансового контролю за використанням бюджетних коштів під час виконання загальнодержавних програм; проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів під час виконання загальнодержавних програм.

За результатами реалізації Концепції очікується:

- 1) у сфері розширення повноважень Рахункової палати (за умови внесення відповідних змін до Конституції України):
  - посилення ролі Рахункової палати як незалежного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні;
  - забезпечення Рахунковою палатою контролюючої діяльності за виконанням державного бюджету як за доходами, так і за витратами, а також контролю за державними фінансами і майном у цілому;
  - подальше розроблення стандартів контролю Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів;
  - удосконалення механізмів взаємодії з Верховною Радою України для підвищення результативності реалізації пропозицій і рекомендацій Рахункової палати за результатами контрольно-аналітичної діяльності;

- 2) у сфері розвитку державного внутрішнього фінансового контролю:
- удосконалення діяльності бюджетних установ шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники зазначених органів незалежно й ефективно здійснюють процес управління фінансами;
  - забезпечення раціонального використання державних фінансів та зміцнення фінансової дисципліни, оперативного реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень;
  - удосконалення системи нормативно-правових актів із питань функціонування служб внутрішнього аудиту в бюджетних установах;
  - формування правових та інституціональних засад моніторингу та здійснення контролю за наданням державної допомоги суб'єктам господарювання у створенні відповідної системи;
- 3) у сфері розвитку системи державних закупівель:
- подальша адаптація законодавства з питань державних закупівель до *acquis communautaire*, забезпечення доступу українських постачальників до європейських ринків шляхом забезпечення надання взаємного доступу до ринків державних закупівель українськими та європейськими постачальниками;
  - розроблення нормативно-правових актів із метою запровадження нових форм здійснення державних закупівель, зокрема процедури присудження концесійних контрактів згідно з європейською практикою, закупівлі у межах державно-приватного партнерства тощо;
  - розвиток добросовісної конкуренції;
  - забезпечення раціонального та ефективного використання державних коштів;
- 4) у сфері податкової політики:
- своєчасне відшкодування податку на додану вартість;
  - зміцнення фінансової дисципліни суб'єктів господарювання;
  - мінімізація впливу квазіфіскальних операцій на показники бюджету [11].

### 9.3.2. Удосконалення одного з видів державного фінансового контролю

Удосконаленням одного з видів державного фінансового контролю є розробка та впровадження Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затвердженої розпорядженням Кабінетом міністрів України від 24 травня 2005 року № 158-р (у редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 року № 1347-р (далі – Концепція) [27].

Розвитку та вдосконалення внутрішнього державного фінансового контролю та його окремих суб'єктів із використанням наукових розробок, рекомендацій міжнародних інституцій із питань державного фінансового контролю та досвіду зарубіжних, у першу чергу, європейських країн, враховуючи, що підвищення ефективності використання державних фінансів



має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, а також виконання завдань, передбачених планом дій Україна – ЄС, можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення рівня культури державного управління.

Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних із діяльністю органів державного і комунального сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль. Ефективний державний внутрішній фінансовий контроль сприяє державному управлінню в разі зміни середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. У зв'язку із цим з метою вдосконалення системи державного управління, впровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін необхідно постійно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність із потребами сьогодення.

Концепцією передбачається вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального сектору шляхом:

- визначення понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю;
- проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- визначення основних завдань із реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- визначення стратегічних напрямів та основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

У цій Концепції не порушуються питання зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства, та питання державного нагляду і контролю за діяльністю інших, крім державних і комунальних підприємств, установ та організацій (крім їх діяльності, пов'язаної з використанням державних фінансів), і функціонування їх систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

***Перше питання, яке порушується Концепцією з передбаченим подальшим вирішенням, – понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю.***

Незважаючи на те, що системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, вони функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами та понятійною базою. Визначена в цій Концепції понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Застосування такої понятійної бази відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Концепцією пропонується визначення належності державних установ і підприємств до терміну «Органи державного і комунального сектору», а саме:

- міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;
- державні та комунальні підприємства, установи та організації;
- акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких частка державної або комунальної власності перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів;

- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи та організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії, чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, державне чи комунальне майно (далі – державні фінанси) лише під час провадження ними діяльності з використання державних фінансів.

Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових:

- внутрішнього контролю;
- внутрішнього аудиту;
- та їх гармонізації.

*Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю.*

Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Керівник відповідає за всі дії і процеси в органі, в тому числі за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності органу. Крім того, обов'язком керівника є звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, у тому числі про функціонування внутрішнього контролю.

***Концепцією розробляється власне визначення внутрішнього контролю, його мета та структура, форми і методи здійснення.***

*Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань*

органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у:

- досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів;
- достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності;
- виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил;
- належному захисті активів від втрат.

Отже, *внутрішній контроль* – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Він також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності й результативності діяльності, а також зниження витрат.

***Концепцією пропонується структура внутрішнього контролю, яка складається з таких елементів:***

- *середовище контролю* (керівництво, яке несе відповідальність за стан внутрішнього контролю, та працівники повинні створити таке середовище в органах державного і комунального сектору, котре забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю);

- *оцінка ризиків* (для здійснення внутрішнього контролю повинна проводитися ідентифікація (визначення) і оцінка ризиків, з якими стикаються органи державного і комунального сектору та котрі мають як зовнішній, так і внутрішній характер. Керівництво органів державного і комунального секторів визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними);

- *контролююча діяльність* (для здійснення належного управлінського процесу слід визначати правила, процедури, технічні прийоми та механізм виконання вказівок і доручень керівництва, а також забезпечити їх практичне застосування);

- *інформація та інформаційний обмін* (інформація повинна реєструватися та надаватися керівництву та іншим користувачам органів державного і комунального сектору в такій формі і в такий час, щоб вона могла служити основою для належного виконання функцій внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інших шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного і комунального сектору);

- *моніторинг* (повинна враховуватися потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів).

Навіть досконала організація внутрішнього контролю не може забезпечити абсолютну впевненість (надати стовідсоткову гарантію) у досягненні мети органами державного і комунального сектору. Завжди існує імовірність виникнення та впливу факторів, які не підлягають контролю керівництва органів державного і комунального сектору (наприклад, помилкові судження чи неправомірні дії, вчинені з метою уникнення контролю). Внутрішній контроль забезпечує лише достатню гарантію (впевненість в межах розум-

ного), оптимальне співвідношення витрат із здійснення внутрішнього контролю з вигодою, що він приносить, запобігає дублюванню або змішуванню функцій і не перешкоджає управлінню.

Згідно з методологічними розробками Концепції, контроль здійснюється у процесі діяльності органів державного і комунального сектору і поділяється на:

- *попередній* контроль, що передуює прийняттю управлінського рішення чи здійсненню фінансово-господарської операції;
- *поточний* контроль, що здійснюється в процесі виконання управлінського рішення чи проведення фінансово-господарської операції;
- *подальший* контроль, що здійснюється після виконання управлінського рішення чи фінансово-господарської операції.

**Також Концепцією досліджується й питання удосконалення внутрішнього аудиту як складової державного внутрішнього фінансового контролю.**

*Внутрішній аудит* – діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

*Метою внутрішнього аудиту* є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього.

**Концепцією також вивчається питання здійснення інспектування внутрішнім державним фінансовим контролем та визначається відмінність інспектування від внутрішнього аудиту.**

*Інспектування* – подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень.

Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб.

Відмінністю інспектування від внутрішнього аудиту є фіскальна спрямованість – за його результатами керівництву органів державного і комунального сектору, контроль за діяльністю яких здійснювався, пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації.

Централізоване інспектування здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби, децентралізоване – контрольно-ревізійними

підрозділами або іншими уповноваженими підрозділами (посадовими особами) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та їх органів у межах системи управління кожного з таких міністерств, органів.

***Друге питання, яке порушується Концепцією з передбаченим подальшим вирішенням, – аналіз системи державного внутрішнього фінансового контролю.***

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС.

Зокрема, поняття «фінансове управління і контроль», визначене базовими документами ЄС, вживається в Україні як «внутрішньогосподарський (управлінський) контроль».

Поняттю «фінансовий контроль» найбільше відповідає широке за змістом поняття «фінансове управління». «Державний аудит» в Україні розуміється як різновид або форма державного фінансового контролю, проте поняття «внутрішній аудит» не має аналогів.

В Україні на законодавчому рівні не визначено сутність та процедури контролю в діяльності органів державного і комунального сектору.

Питання цілісності системи державного фінансового контролю частково врегульовано окремими законами та підзаконними нормативно-правовими актами, де визначено контрольні повноваження і процедури лише для деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, однією з функцій яких є контроль за фінансово-господарською діяльністю інших органів державного і комунального сектору, що не належать до сфери їх управління.

Разом із тим у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній контроль» і «внутрішній контроль». Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів із будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами належать до системи внутрішнього контролю.

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Складовими зазначених систем у країнах ЄС є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом зазначеної системи

в країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

У законодавчих актах не розкрито суть поняття внутрішнього контролю. Зазначене питання також не має належного наукового та методичного обґрунтування. Як наслідок, дієве функціонування внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору на даний час не забезпечено. Недостатнім є розуміння керівниками таких органів усіх рівнів їх персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети очолюваних ними органів. Фактично у системі внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи органів державного і комунального сектору.

В органах державного і комунального сектору країн ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, що досліджують діяльність апарату органу та підпорядкованих і підзвітних йому органів і звітують про результати проведеного аудиту відповідному керівнику. Зазначені служби діють незалежно від інших підрозділів. Внутрішній аудитор незалежний у власних діях щодо проведення аудиту.

На даний час в Україні внутрішній аудит не здійснюється. Лише органи державної контрольно-ревізійної служби відповідно до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017, здійснюють централізований внутрішній аудит ефективності.

Крім того, ще декількома постановами Кабінету Міністрів України затверджено порядки проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання та виконання місцевих бюджетів.

Проте на практиці зазначені види аудиту повною мірою не проводяться, як і системний аудит та аудит інформаційних технологій, проведення яких законодавством не передбачено.

В Україні не створено правового і методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Фактично в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади функціонують контрольно-ревізійні підрозділи, але їх діяльність не може ототожнюватися з проведенням внутрішнього аудиту згідно з нормами і правилами ЄС.

Основою державного внутрішнього фінансового контролю, який здійснюють органи державної контрольно-ревізійної служби (одночасно з різними видами аудиту) та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування.

Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій із державними фінансами ускладнює, а в багатьох випадках унеможливорює усунення фінансових порушень та їх наслідків.

У міністерстві фінансів більшості країн ЄС функціонує підрозділ (центральный директорат), який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. У деяких країнах до складу міністерства фінансів входить два окремих централізованих підрозділи – гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту.

Завданням підрозділу гармонізації фінансового управління і контролю є надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким повинна здійснюватися державна фінансова політика та вдосконалюватися система фінансового управління і контролю.

Завданням централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту є розроблення рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також надання внутрішнім аудиторам органів державного і комунального сектору консультацій із питань застосування відповідних стандартів. Крім того, підрозділ забезпечує створення надійної та сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

Однією з функцій, яку здійснює централізований підрозділ гармонізації, є підготовка щорічних звітів про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

В Україні не утворено орган гармонізації фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту.

Системи державного внутрішнього фінансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації – від централізованого попереднього контролю на рівні казначейства або окремого контролюючого органу в системі органів виконавчої влади до розподілення відповідальності за здійснення контролю між керівниками органів державного і комунального сектору з одночасним залученням підрозділів внутрішнього аудиту в кожному з таких органів. Сучасне державне управління у розвинутих країнах удосконалюється з метою децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами та діяльністю.

В Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, переважає централізована модель державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої – у сфері здійснення попереднього контролю.

Згідно з рекомендаціями Європейської Комісії, система державного внутрішнього фінансового контролю повинна однаково повно охоплювати контролем всі державні фінанси та фінанси ЄС. Однією з важливих ознак

готовності країни – кандидата до вступу в ЄС – є встановлення процедури відшкодування втрачених фінансів.

У зв'язку з наявністю у вітчизняному законодавстві прогалин тривалий час залишалися поза державним фінансовим контролем окремі важливі для держави сфери діяльності. Це, зокрема, стосується:

- формування та виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів; діяльності таких органів державного і комунального сектору, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких більш ніж 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи та організації, які використовують державне та комунальне майно;

- цільового використання коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності у разі надання їм податкових пільг;

- формування та використання коштів та майна державних цільових фондів;

- крім того, бюджетні кошти, які на момент перерахування з рахунків бюджетних установ за договорами цивільно-правового характеру втрачають статус бюджетних, переходять у розряд непідконтрольних для інспектування.

Водночас відповідно до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють інспектування щодо використання коштів місцевих бюджетів.

Органи місцевого самоврядування та місцеві органи виконавчої влади, незважаючи на надані повноваження, практично не здійснюють внутрішній аудит на відміну від країн ЄС, де органи місцевого самоврядування (муніципалітети) утворюють служби внутрішнього аудиту або наймають приватних аудиторів.

Не здійснюється незалежний фінансовий контроль (аудит) ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями.

Законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних фінансів та належної відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни, строків зберігання або знищення фінансових документів, протидію контрольним діям.

Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення у сфері впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищення їх кваліфікації.

***Третє питання, яке порушується Концепцією з передбаченим подальшим вирішенням, – основні завдання з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю.***

З метою усунення недоліків у функціонуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю необхідно змінити пріоритети та запровадити її сучасну модель.



*Основними завданнями реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю є:*

- визначення з урахуванням сучасних умов розвитку України та норм і правил ЄС нових засад організації державного внутрішнього фінансового контролю, що базується на відповідальності керівника;

- створення єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової частини державного управління та внесення відповідних змін до законодавства. Чітке визначення на законодавчому рівні суті державного внутрішнього фінансового контролю дасть змогу оптимізувати і збалансувати організаційні структури контролю, відокремити підрозділи з інспектування, в тому числі ті, що здійснюють його за зверненнями правоохоронних органів, від підрозділів внутрішнього аудиту, а підрозділи внутрішнього аудиту – від внутрішнього контролю та не допустити дублювання контрольних функцій. Це сприятиме зміні пріоритетів – від інспектування із застосуванням санкцій за допущені правопорушення до внутрішнього контролю, спрямованого на запобігання правопорушенням, і надання внутрішніми аудиторами незалежних та об'єктивних рекомендацій, навіть із збереженням органу централізованого внутрішнього аудиту. Необхідність збереження органу централізованого внутрішнього аудиту буде визначатися з урахуванням, зокрема, стану розвитку і спроможності служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору, у тому числі в системі управління місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування;

- потреби у здійсненні аудиту ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями, аудиту ефективності виконання програмних документів із питань соціально-економічного розвитку, у тому числі державних цільових програм;

- визначення Мінфіну органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, спрямовувати та координувати централізований внутрішній аудит, а Держфінінспекції на період реформування – органом гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

- створення умов для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору;

- утворення служб внутрішнього аудиту органами державного і комунального сектору, зокрема міністерствами, іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими розпорядниками бюджетних коштів (за рішенням головного розпорядника), державними цільовими фондами – за рахунок загальної чисельності працівників центральних органів виконавчої влади, державних цільових фондів та їх територіальних органів; державними і комунальними підприємствами, акціонерними і холдинговими компаніями, іншими суб'єктами господарювання, у статутному капіталі яких більш як 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить

державі та суб'єктам комунальної власності, – за рахунок загальної чисельності працівників таких органів;

- правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного і комунального сектору;

- визначення з урахуванням європейського досвіду методології здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з метою деталізації та уніфікації контрольних процедур, затвердження Кодексу етики внутрішнього аудитора;

- удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту, розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів із урахуванням міжнародного досвіду;

- покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи внутрішнього аудиту;

- створення належної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, налагодження зв'язків із громадськістю та засобами масової інформації.

***Четверте питання, яке порушується Концепцією з передбаченим подальшим вирішенням, – стратегічні напрями та основні етапи розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.***

Створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також із процесом реформ, що проводяться у цій сфері.

Процес реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. При цьому слід враховувати як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати зазначений процес.

Водночас перешкоди або зволікання із започаткуванням реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, зумовлені факторами ризику, можуть призвести до активізації корупційних дій, зловживань та фінансових порушень, і головне – до втрати довіри громадськості до системи державного внутрішнього фінансового контролю.

З огляду на зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи державний внутрішній фінансовий контроль слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах.

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням досвіду країн-кандидатів у члени ЄС передбачається провести протягом тринадцяти років *трьома етапами* відповідно до Плану заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затвердженого розпорядженням Кабінетом Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347 [27].

#### **9.4. ЗАКОНОДАВЧІ ІНІЦІАТИВИ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДИ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Розглянемо законодавчі ініціативи суб'єктів контролю – ознайомлення із законопроектами, що розроблені суб'єктами державного фінансового контролю щодо удосконалення їх функціонування.

Суб'єкти державного фінансового контролю, насамперед Державна контрольно-ревізійна служба України (на цей час – Державна фінансова інспекція України) та Рахункова палата України, постійно виступають із законодавчими ініціативами щодо удосконалення здійснення власних контрольних повноважень.

Розгляд таких ініціатив має певний інтерес в першу чергу з таких причин, як ознайомлення з думкою та напрацьованим досвідом фахівців-практиків із державного фінансового контролю щодо розбудови дієвої системи державного фінансового контролю.

Розглянемо приклади цієї діяльності.

Рахункова палата України спрямовує свою ініціативу на розширення предмету контролю з метою всеохоплення бюджетного процесу, наполегливо намагається отримати (повернути) право здійснювати контроль за дохідною частиною Державного бюджету України.

Такі повноваження Рахункова палата України мала під час її створення, але Рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату № 01/34-97 23 грудня 1997 року), було визнано як такими, що не відповідають Конституції України (є неконституційними), положення Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України», за якими на Рахункову палату покладалося:

1. завдання організації і здійснення контролю за своєчасним виконанням «дохідної» частини Державного бюджету України (абзац другий статті 2 Закону);
2. функцію здійснювати контроль за «своєчасним і повним надходженням доходів до Державного бюджету України» (пункт 2 статті 6 Закону);
3. повноваження здійснювати «контрольно-ревізійні» види діяльності, що забезпечують «єдину систему контролю за виконанням Державного бюджету України» (пункт 1 статті 7 Закону), «організувати і проводити оперативний контроль за виконанням Державного бюджету України за звітний період» (пункт 6 статті 7 Закону), крім повноважень проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період;
4. повноваження здійснювати контроль за «надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих: від розпорядження державним

майном, в тому числі його приватизації, продажу; від управління майном, що є об'єктами права державної власності» (частина третя статті 23 Закону).

Наступна спроба була зроблена шляхом включення в Закон України від 08.12.2004 № 2222-IV «Про внесення змін до Конституції України» у необхідній редакції статті 98 – «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата».

Але Рішенням Конституційного Суду України № 20-рп/2010 від 30.09.2010 було визнано таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), Закон України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року N 2222-IV у зв'язку з порушенням конституційної процедури його розгляду та прийняття й вимагалось приведення нормативно-правових актів у відповідність до Конституції України в редакції, що існувала до внесення до неї змін Законом України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року N 2222-IV. Таким чином зміст статті 98 повернувся до попередньої редакції – «Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата».

На сьогодні часткове вирішення даної проблеми знайшло своє відображення у запропонованому Президентом України проекті Закону України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» від 18 січня 2013 р. № 2049 [28].

Проектом пропонується внести зміни до статті 98 Конституції України, виклавши її у такій редакції:

«Стаття 98. Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата.

Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом».

Метою законопроекту є розширення компетенції Рахункової палати у сфері наділення її повноваженням щодо здійснення контролю за надходженнями до Державного бюджету України, що дасть змогу забезпечити повноцінний контроль за виконанням Державного бюджету України.

Впровадження цього Закону забезпечить надання Рахунковій палаті функції контролю за надходженням коштів до Держбюджету.

Зауважимо, що пропозиції щодо внесення змін до статті 98 Конституції України були розглянуті та підтримані на засіданні Конституційної Асамблеї 21 вересня 2012 року, тобто мали широке освітлення та обговорення з фахівцями та науковцями, що свідчить про підтримку суспільства.

Відповідно до наведених до законопроекту обґрунтувань, необхідність прийняття акта зумовлено такими моментами:

1. Статтею 98 Конституції України визначено, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. Отже, Основний Закон держави передбачає здійснення Рахунковою палатою контролю лише за використанням

коштів Державного бюджету України, залишаючи поза цим контролем дохідну частину бюджету, виконання якої є невід'ємною складовою бюджетного процесу.

2. Здійснення контролю за використанням державного бюджету як щодо дохідної, так і щодо видаткової частини є вимогою основоположних міжнародних документів у сфері контролю державних фінансів, зокрема Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (1977 р.), Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю (2007 р.).

3. Одним із принципів бюджетної системи, визначених Бюджетним кодексом України, є принцип публічності та прозорості, який включає інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету, а також контролю за його виконанням.

4. Покладання на Рахункову палату як на незалежний орган повноважень щодо контролю за виконанням Державного бюджету України (як у сфері видатків, так і у сфері надходжень) зможе забезпечити право всього суспільства на отримання повної, прозорої та об'єктивної інформації щодо стану національної економіки та державних фінансів.

5. За інформацією Рахункової палати, зокрема за період 2009–2010 роки, аудиторами Рахункової палати виявлено різного роду порушення та недоліки під час адміністрування та справляння доходів державного бюджету на загальну суму 14,7 млрд гривень (2009 р.) та 21,5 млрд гривень (2010 р.) [28].

Законопроектом також, ураховуючи вимоги частини другої статті 19 Конституції України, пропонується передбачити, що організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом.

Прийняття поданого законопроекту не потребує викликаного системною єдністю норм Конституції України одночасного внесення змін до розділів Конституції України, зазначених у статті 156 Конституції України.

Законопроект відповідає вимогам статей 157 і 158 Конституції України.

Законопроект не містить положень, які скасовують чи обмежують права та свободи людини і громадянина або спрямовані на ліквідацію незалежності чи на порушення територіальної цілісності України.

Прийняття запропонованих у законопроекті змін до Конституції України не призведе до порушення міжнародних зобов'язань України.

Прийняття цього законопроекту не потребує виділення додаткових коштів із Державного бюджету України.

Питання регулюється Конституцією України та Законом України «Про Рахункову палату».

У разі ухвалення запропонованих змін до Конституції України виникне необхідність внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату».

Прийняття запропонованих змін дасть можливість забезпечити дієвий контроль за виконанням Державного бюджету України в повному обсязі, посилить роль Рахункової палати як незалежного органу фінансового контролю в Україні і сприятиме подальшому удосконаленню нормативно-

правового регулювання діяльності Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів [28].

**Наступним суб'єктом, діяльність якого з вищевказаного питання потребує вивчення, є Державна фінансова інспекція України.** Зусилля цього органу направлені в першу чергу на встановлення власної незалежності від об'єктів контролю (існуюча підпорядкованість Мінфіну), розширення предмета контролю та удосконалення і впровадження нових методів контролю.

Державна фінансова інспекція України розробила і підготувала проект Закону України «Про внесення змін до Закону України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”» та деяких інших законодавчих актів України», який 27 вересня 2012 року оприлюднила на своєму офіційному сайті. До законопроекту додається Пояснювальна записка з обґрунтуванням необхідності у запропонованих змінах щодо функціонування зазначеного суб'єкту державного фінансового контролю.

Згідно з Пояснювальною запискою, обґрунтуванням у необхідності прийняття цього акта є результати роботи органів Держфінінспекції України, які засвідчують просто жахливу картину зі станом фінансової дисципліни в державі. Обсяги фінансових порушень і зловживань вражають.

Так, протягом січня-серпня 2012 року з перевічених органами Держфінінспекції України майже 6,8 тис. підприємств, установ та організацій порушення встановлено на 91,5 % перевічених об'єктів. За цей період виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на суму майже 2,9 млрд гривень.

**На підставі таких даних вважається за необхідне кардинально виправляти ситуацію, що склалася, у такий спосіб:**

– **в першу чергу**, потребує зміни чинна система координації діяльності Державної фінансової інспекції України через Міністра фінансів України.

Практика та світовий досвід свідчать про недосконалість такої системи та необхідність запровадження схеми функціонування Держфінінспекції як «урядового контролера» з прямим підпорядкуванням Кабінету Міністрів України. Така система є найбільш прийнятною як із позиції необхідності забезпечення максимальної ефективності державного фінансового контролю, так і виходячи з міжнародного досвіду:

- по-перше, система координації діяльності Держфінінспекції України Міністром фінансів України не сприяє незалежності урядового фінансового контролю, що здійснюється органами Держфінінспекції України. Вказане обумовлюється тим, що основною функцією Міністерства фінансів України є виконання державного і місцевих бюджетів. До цього процесу прямо чи опосередковано залучені усі розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, які в свою чергу є підконтрольними органам Держфінінспекції України. Крім того, до підконтрольних органам Держфінінспекції України об'єктів належить і безпосередньо Міністерство фінансів України та його територіальні органи, а також інші державні органи чи підприємства, які входять до складу міністерства або діють при ньому.

Водночас головним принципом будь-якого контролю є принцип незалежності того, хто перевіряє, від того, кого перевіряють. Тому максимальна об'єктивність урядового фінансового контролю може бути забезпечена лише через його незалежність від об'єкта контролю (міністерств, інших центральних органів виконавчої влади);

- по-друге, взагалі непокладаючи із Міністерством фінансів України напрямом діяльності Держфінінспекції є виконання (відповідно до вимог законів) численних доручень правоохоронних органів, часто за порушеними кримінальними справами, в сегментах економічних відносин, що не стосуються бюджетного процесу. Крім того, відповідно до закону органи Держфінінспекції України уповноважені контролювати фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також підприємств і організацій, які отримують кошти державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно. Зазначена функція є також непокладаваною з діяльністю Міністерства фінансів України;

- по-третє, підпорядкування Держфінінспекції безпосередньо Кабінету Міністрів України сприятиме підвищенню оперативності здійснення урядового фінансового контролю. За існуючих умов ініціювання перед Урядом питання проведення контрольних заходів потребує попереднього узгодження з Міністерством фінансів України, на що втрачається багато часу. Водночас підпорядкування Держфінінспекції безпосередньо Уряду забезпечуватиме оперативність інформування Кабінету Міністрів України про загрозу втрати державних ресурсів чи неефективного управління ними та своєчасність реагування Уряду на такі факти;

- *в другу чергу*, для обмеження фіскального тиску на суб'єкти господарювання та втручання держави у їх діяльність доцільно переглянути існуючі форми здійснення державного фінансового контролю та залишити єдину форму – інспектування з удосконаленням його мети та завдань. Зокрема, на сьогодні необхідним є здійснення оцінки діяльності органів державного та комунального секторів, бюджетних установ, державних підприємств на предмет стану та повноти виконання ними своїх функцій та завдань, доцільності їх створення, реорганізації чи ліквідації, досягнення мети діяльності таких установ та організацій. Ревізія цих питань дозволить зосередитися на питаннях, що мають ознаки проблем або недосягнення запланованих цілей. Перевірка цих питань дозволить своєчасно виявляти та оперативно усувати причини неефективної діяльності в державному секторі економіки, забезпечувати коректування пріоритетів діяльності відповідних підприємств, установ та організацій.

Упровадження такої форми контролю дозволить державі отримувати об'єктивну оцінку якості механізмів управління державними коштами, рівня досягнення цілей, поставлених перед державними підприємствами, установами та організаціями, стану організації діяльності розпорядників бюджетних коштів та визначення реального ефекту від їх діяльності. Така оцінка дозволить державі оперативно впливати на відповідні установи і

організації, у функціонуванні яких виявлено проблеми, для підвищення ефективності їх діяльності;

– *в третю чергу*, в межах виконання окреслених завдань постає також необхідність запровадження інституту державних контролерів на особливо важливих для держави підприємствах з метою забезпечення поточного контролю за діяльністю таких підприємств та запобігання вчиненню ними порушень. Функцію державних контролерів пропонується надати посадовим особам органів Держфінінспекції України;

– *в четверту чергу*, потребує суттєвого удосконалення і діючий на даний час порядок здійснення контролю органами Держфінінспекції України.

Так, рядом нормативно-правових актів, прийнятих останніми роками, встановлено суттєві обмеження під час здійснення державного фінансового контролю, що негативно впливає на ефективність проведення належного контролю за використанням фінансових ресурсів та майна держави. Зокрема, можна виділити такі фактори, що перешкоджають діяльності органів Держфінінспекції України:

- граничні терміни проведення ревізій органами Держфінінспекції України обмежують право держави на здійснення контролю в необхідних обсягах за використанням державного майна суб'єктами господарювання. Зазначене не сприяє створенню умов для комплексного та ґрунтовного дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. До того ж, багато об'єктів контролю є підприємствами з великими об'ємами обігу коштів, монополістами з розгалуженою системою підрозділів, філій, дочірніх підприємств тощо;

- норми чинного Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» щодо обмеження періодичності проведення позапланових ревізій та необхідності отримання рішення суду на їх проведення позбавляють органи Держфінінспекції України можливості в найкоротші строки здійснювати контрольні заходи для документального підтвердження фактів зловживань, відомості про які отримані у встановленому порядку, зокрема, містяться в дорученнях правоохоронних органів, тобто встановлені оперативним шляхом. Органи Держфінінспекції України не можуть оперативно виконувати доручення Президента України та Кабінету Міністрів України щодо виявлення й документування фактів розкрадання бюджетних коштів і державного майна;

– *в п'яту чергу*, необхідним є надання Держфінінспекції України компетенції щодо проведення фінансових розслідувань як комплексу заходів із дослідження окремих фактів порушень законодавства з метою визначення обставин і причин таких порушень та встановлення винних у їх допущенні осіб. Надання такого права забезпечить максимальну оперативність у розслідуванні виявлених порушень, притягнення порушників до встановленої законом відповідальності та стягнення заподіяної державі шкоди у найкоротші строки. Крім того, на даний час органи Держфінінспекції України здійснюють контроль за принципом перевірки діяльності об'єктів контролю. У разі запровадження інституту фінансових розслідувань можливим стане



дослідження та аналіз матеріалів за конкретним фактом порушення законодавства, а не в цілому стосовно всієї діяльності відповідних підприємств, установ чи організацій. Крім того, в межах фінансового розслідування можливим стане здійснення перевірки діяльності декількох об'єктів контролю, що мають стосунок до одного порушення законодавства. Тобто стане можливим охопити контролем всі обставини, що сприяли такому порушенню, відповідні дії порушників, проведені фінансово-господарські операції та спричинені порушенням наслідки. Це значно підвищить ефективність роботи органів Держфінінспекції України;

– *в шосту чергу*, на етапі реалізації матеріалів контрольних заходів, проведених органами Держфінінспекції України, постає питання належного їх дослідження правоохоронними органами та вжиття максимальних зусиль для притягнення до відповідальності винних у вчиненні порушень осіб.

На практиці досить часто такі матеріали залишаються без належного реагування, що фактично нівелює роботу ревізорів, суттєво знижує її результативність. При цьому не завжди вдається отримати офіційні причини відмови від порушення кримінальних справ за встановленими фактами порушень законодавства. Таким чином, для підвищення відповідальності правоохоронних органів у цій сфері необхідним є законодавче визначення їх обов'язку щодо надання органам Держфінінспекції України інформації про результати розгляду направлених матеріалів контрольних заходів.

Саме для вирішення порушених питань Державною фінансовою інспекцією України розроблено проект Закону України «Про внесення змін до Закону України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та деяких інших законодавчих актів України» (далі – проект), яким пропонується, зокрема, таке:

– внести зміни до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», виклавши його в такій редакції: «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

– здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, уповноважений на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Функції центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом, уповноваженого на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, виконує Державна фінансова інспекція України, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Прем'єр-міністра України;

– центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, уповноважений на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, виконує свої повноваження безпосередньо та через свої територіальні органи (далі – орган державного фінансового контролю);

– головним завданням органу державного фінансового контролю є здійснення державного фінансового контролю за:

1) використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, коштів, взятих під гарантії Уряду, правильністю

визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного і комунального секторів економіки, а також у юридичних осіб, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи);

2) станом та повнотою виконання підконтрольними установами функцій та завдань, покладених на них відповідно до законодавства;

3) дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

4) дотриманням законодавства про державні закупівлі;

– державний фінансовий контроль забезпечується органами державного фінансового контролю через проведення інспектування та фінансового розслідування. Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи або суб'єкта господарювання, не зарахованого цим Законом до підконтрольних установ. Ревізія повинна забезпечувати: перевірку законного та ефективного використання коштів і майна, інших активів держави (територіальної громади), підконтрольної установи або іншого суб'єкта господарювання, що контролюється; аналіз фактичного стану справ щодо функціонування системи внутрішнього контролю; оцінку рішень керівництва підконтрольної установи з питань фінансово-господарської діяльності; виявлення наявних фактів порушення законодавства, в тому числі у сфері державних закупівель, встановлення винних у їх допущенні осіб; аналіз стану виконання підконтрольною установою функцій та завдань, покладених на неї відповідно до законодавства, підготовку пропозицій щодо оптимізації діяльності підконтрольної установи, доцільності її реорганізації (ліквідації). Результати ревізії викладаються в акті.

Фінансове розслідування є комплексом заходів із дослідження окремих фактів порушення законодавства з питань управління фінансовими ресурсами з метою визначення обставин і причин таких порушень та встановлення винних у їх допущенні осіб. В рамках фінансового розслідування можуть призначатись та проводитись ревізії, зустрічні звірки у всіх юридичних осіб незалежно від форми власності та фізичних осіб-підприємців; здійснюватись опитування фізичних осіб, збір та аналіз інформації; залучатись експерти та спеціалісти у різних сферах діяльності; здійснюватись інші заходи, що стосуються матеріалів розслідування. Результати фінансового розслідування викладаються в акті;

– посадові особи органу державного фінансового контролю виконують функції державних контролерів із здійснення контролю на всіх стадіях

проведення фінансово-господарських операцій на підприємствах, установах та організаціях відповідно до переліку та у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

– під час проведення інспектування та фінансового розслідування органом державного фінансового контролю можуть проводитися зустрічні звірки у юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Зустрічна звірка не є самостійним заходом державного фінансового контролю. Зустрічні звірки проводяться з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольної установи або суб'єкта господарювання, не зарахованого цим Законом до підконтрольних установ, щодо діяльності яких здійснюється державний фінансовий контроль. Зустрічні звірки проводяться у разі виникнення потреби у їх проведенні на підставі направлення, форма якого визначається Кабінетом Міністрів України;

– основні функції органу державного фінансового контролю:

1) проводить ревізії та фінансові розслідування;

2) здійснює контроль за:

- виконанням функцій із управління об'єктами державної власності;
- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

• складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

• станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в установленому законодавством порядку;

• усуненням виявлених недоліків і порушень;

3) здійснює контроль за діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не зараховані законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження;

4) розробляє пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому;

5) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб;

6) здійснює інші повноваження, визначені законодавством;

– орган державного фінансового контролю має право:

1) перевіряти під час державного фінансового контролю грошові, бухгалтерські, первинні документи, звіти, кошториси, інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей,

документи щодо проведення процедур державних закупівель, а також інші документи з питань діяльності об'єкта контролю;

2) проводити під час державного фінансового контролю перевірки фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо), правильності визначення потреби в коштах та взяття зобов'язань;

3) безперешкодного доступу під час державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать об'єкту контролю;

4) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

5) вимагати від керівників об'єктів контролю проведення інвентаризацій, у разі відмови у проведенні таких інвентаризацій – звертатися до суду щодо спонукання до їх проведення, а до ухвалення відповідного рішення судом – у присутності понятих та представників об'єктів контролю опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви. Порядок опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів органом державного фінансового контролю встановлюється Кабінетом Міністрів України;

6) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, юридичних осіб усіх форм власності та їх посадових осіб, фізичних осіб-підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань;

7) одержувати від Національного банку України та його установ, банків та інших небанківських фінансових установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів контролю. Одержання від банків інформації, що становить банківську таємницю, здійснюється у порядку та обсязі, встановлених Законом України «Про банки і банківську діяльність»;

8) вилучати у об'єктів контролю копії документів, що свідчать про порушення законодавства;

9) вилучати в об'єктів контролю оригінали документів, які свідчать про порушення законодавства із складанням опису, який скріплюється підписами посадової особи органу державного фінансового контролю і керівника відповідного об'єкта контролю, та залишенням копій таких документів таким об'єктам контролю;

10) проводити зустрічні звірки;

11) пред'являти керівникам та іншим особам об'єктів контролю обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

12) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів контролю письмові пояснення з питань, які виникають під час здійснення державного фінансового контролю;

13) під час виявленні збитків, завданих державі (територіальній громаді) чи об'єкту контролю, визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку;

14) зупиняти операції на рахунках у банках у разі перешкоджання у проведенні державного фінансового контролю; призупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

15) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

16) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших посадових осіб підконтрольних установ адміністративні стягнення;

17) ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства;

18) надавати пропозиції щодо оптимізації діяльності підконтрольних установ, доцільності їх реорганізації (ліквідації);

19) звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства;

20) звертатися до суду із позовними заявами про стягнення в дохід держави коштів, одержаних чи використаних з порушенням законодавства, прихованих і занижених платежів, заборгованості (та нарахованих у встановленому порядку штрафних санкцій) перед бюджетами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування і державними фондами;

21) звертатися до суду з позовними заявами про відшкодування (повернення) юридичними особами чи фізичними особами-підприємцями коштів, неправомірно сплачених їм підконтрольними установами або отриманих ними без встановлених законодавством підстав, та коштів, недоотриманих відповідним бюджетом чи підконтрольними установами;

22) звертатися до суду з позовними заявами про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів (майна), одержаних (витрачених) за такими угодами;

– тощо.

Результатом таких ініціатив стало прийняття Закону №5463-VI від 16.10.2012, яким було внесено певні зміни до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», зокрема:

– змінено назву на «Закон України Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

– здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [86].

### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Напрями розвитку та удосконалення системи державного фінансового контролю.
2. Теоретико-методологічні підходи до вдосконалення системи державного фінансового контролю.
3. Концептуальний (стратегічний) розвиток системи державного фінансового контролю та її окремих складових.
4. Вдосконалення державного фінансового контролю як напрям розвитку системи управління державними фінансами.
5. Удосконалення одного з видів державного фінансового контролю.
6. Законодавчі ініціативи суб'єктів влади та державного фінансового контролю щодо удосконалення державного фінансового контролю.

## ПЕРЕЛІК ЗАДАЧ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО РОЗВ'ЯЗАННЯ

---

З метою сприяння формуванню практичних прийомів і навичок, а також засвоєння знань у ході самостійної роботи під час вивчення дисципліни «Державний фінансовий контроль» студентам пропонується виконання контрольної роботи.

Контрольна робота – це індивідуальне завдання, яке передбачає самостійне виконання студентами певної практичної роботи на основі засвоєного теоретичного матеріалу.

Завданням контрольної роботи є розроблення алгоритму («Дорожня карта») посадової особи суб'єкта державного фінансового контролю з підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольних заходів. Необхідно почергово визначити головні дії посадовця на основних стадіях контрольного заходу відповідно до регламентуючих цей процес нормативно-правових актів із обов'язковим зазначенням пунктів з цих актів.

Розпочинаючи виконання контрольної роботи, студент повинен ретельно дослідити, підібрати та вивчити відповідні джерела інформації згідно з переліком рекомендованої літератури та інформаційних ресурсів зазначених у навчальному посібнику «Державний фінансовий контроль», а саме нормативно-правові акти з питань державного фінансового контролю щодо підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю.

Контрольна робота має певну структуру, тобто послідовність розташування її основних частин. Структура контрольної роботи складається зі вступної частини, одного розділу, висновку та списку використаної літератури. Усі складові частини контрольної роботи повинні бути логічно пов'язані між собою, доповнювати і поглиблювати одна одну.

Для досягнення встановленої мети студенту бажано виконати всі запропоновані варіанти контрольної роботи, а саме:

1. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення планової ревізії та реалізації її матеріалів;

2. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів;

3. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання;

4. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів операційного аудиту;

5. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів аудиту ефективності;

6. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів фінансово-господарського аудиту;

7. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів перевірки державних закупівель;

8. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної фінансової інспекції України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольного заходу у складі ревізійних комісій господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

9. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Рахункової палати України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів виїзної перевірки;

10. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Державної казначейської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів із застосування контрольних повноважень під час казначейського обслуговування місцевих бюджетів, обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, зупинення операцій з бюджетними коштами та під час здійснення державних закупівель;

11. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Підрозділу внутрішнього аудиту з підготовки, проведення та реалізації матеріалів внутрішнього аудиту ефективності;

12. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Підрозділу внутрішнього аудиту з підготовки, проведення та реалізації матеріалів внутрішнього фінансового аудиту;

13. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») посадової особи Підрозділу внутрішнього аудиту з підготовки, проведення та реалізації матеріалів внутрішнього аудиту відповідності;

14. Слід розробити алгоритм («Дорожня карта») з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.



## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

---

### ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний Кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>. — Загол. з екрану.
2. Высшие органы финансового контроля и контроль за исполнением государственного бюджета : рекомендации V Конгресса EUROSAI, 27—31 мая 2002 г., г. Москва [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.eurosai.org/VC/rus/Recomendaciones-rus.pdf>. — Загл. с экрана.
3. Господарський кодекс України від 16 січн. 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. — Загол. з екрану.
4. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав : прийнята 8 черв. 2001 р., м. Київ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997\\_a40](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_a40). — Загол. з екрану.
5. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF>. — Загол. з екрану.
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 груд.1984 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80732-10>. — Загол. з екрану.
7. Кодекс етики [запроваджений Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI)] від 16 груд. 2004 р. [Електронний ресурс] // Рахункова палата України. — Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable\\_article/232293](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/232293). — Загол. з екрану.

8. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2011 року № 1217 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. — Загол. з екрану.
9. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>. — Загол. з екрану.
10. Контроль у системі Державного казначейства України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/-main/uk/publish/article/92828>. — Загол. з екрану.
11. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 верес. 2012 р. № 633-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/-laws/show/633-2012-%D1%80>. — Загол. з екрану.
12. Краковские заключения и рекомендации : VII Конгресс EUROSАI, 2—5 июня 2008 г., г. Краков [Электронный ресурс]. — Режим доступу : [http://www.eurosa.org/VIIC/RUS/concluureco\\_ru.doc](http://www.eurosa.org/VIIC/RUS/concluureco_ru.doc). — Загл. с экрана.
13. Лімська Декларація керівних принципів контролю : прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/604_001). — Загол. з екрану.
14. Мексиканська декларація незалежності : прийнята XIX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у листопаді 2007 року, м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/-printable\\_article/1013545](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/-printable_article/1013545). — Загол. з екрану.
15. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14 вересн. 2012 року №995 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/89360>. — Загол. з екрану.
16. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : Наказ Державної фінансової інспекції України від 14 груд. 2011 року № 90
17. Митний Кодекс України від 13 берез. 2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/-laws/show/4495-17>. — Загол. з екрану.
18. Онищенко В. А. Податковий контроль / В. А. Онищенко. — К. : Ред. Вісника податкової служби України, 2002. — 432 с.
19. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=16%2F98-%E2%F0>. — Загол. з екрану.

20. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. — Загол. з екрану.

21. Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13 квітн. 2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>. — Загол. з екрану.

22. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23 квітн. 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>. — Загол. з екрану.

23. Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби з контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів при здійсненні планових та позапланових контрольних заходів : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 18 листоп. 2003 р. № 274 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1112-03>. — Загол. з екрану.

24. Порядок складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства : Наказ Міністерства фінансів України від 15 листоп. 2010 року №1370 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10>. — Загол. з екрану.

25. Про Антимонопольний комітет України : Закон України від 26.11.1993 № 3659-XII : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3659-12/ed20110727/print1337227380385994>. — Загол. з екрану.

26. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Головного контрольно-ревізійного управління України : Наказ Міністерства фінансів України від 19 берез. 2012 р. № 366 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0491-12/print1356544092562494>. — Загол. з екрану.

27. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовт. 2008 р. № 1347-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1347-2008-%F0>. — Загол. з екрану.

28. Про внесення змін до статті 98 Конституції України: Проект Закону України від 18 січня 2013 р. № 2049 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=45502](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=45502). — Загол. з екрану.

29. Про грошову реформу в Україні : Указ Президента України від 25 серп. 1996 р. № 762/96 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=762%2F96&p=1284904301322873>. — Загол. з екрану.

30. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : Закон України від 30 жовтня 1996 року № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=448%2F96-%E2%F0&p=1260720526380542>. — Загол. з екрану.
31. Про державний бюджет України на 1997 рік : Закон України від 27 черв. 1997 р. № 404/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=404%2F97-%E2%F0>.
32. Про державний бюджет України на 1998 рік : Закон України від 30 груд. 1997 р. № 796/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=796%2F97-%E2%F0>. — Загол. з екрану.
33. Про державний бюджет України на 1999 рік : Закон України від 31 груд. 1998 р. № 378-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=378-14>. — Загол. з екрану.
34. Про державний бюджет України на 2000 рік : Закон України від 17 лют. 2000 р. № 1458-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1458-14>.
35. Про державний бюджет України на 2001 рік : Закон України від 7 груд. 2000 р. № 2120-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2120-14>. — Загол. з екрану.
36. Про державний бюджет України на 2002 рік : Закон України від 20 груд. 2001 р. № 2905-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2905-14>. — Загол. з екрану.
37. Про державний бюджет України на 2003 рік : Закон України від 26 груд. 2002 р. № 380-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=380-15>. — Загол. з екрану.
38. Про державний бюджет України на 2004 рік : Закон України від 27 листоп. 2003 р. № 1344-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1344-15>. — Загол. з екрану.
39. Про державний бюджет України на 2005 рік : Закон України від 23 груд. 2004 р. № 2285-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2285-15>. — Загол. з екрану.
40. Про державний бюджет України на 2006 рік : Закон України від 20 груд. 2006 р. № 3235-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3235-15>. — Загол. з екрану.
41. Про державний бюджет України на 2007 рік : Закон України від 19 груд. 2006 р. № 489-V [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=489-16>. — Загол. з екрану.
42. Про державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України від 28 груд. 2007 р. № 107-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=107-17>. — Загол. з екрану.
43. Про державний бюджет України на 2009 рік : Закон України від 26 груд. 2008 р. № 835-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=835-17>. — Загол. з екрану.

44. Про державний бюджет України на 2010 рік : Закон України від 27 квіт. 2010 р. № 2154-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2154-17>. — Загол. з екрану.

45. Про державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 груд. 2010 р. № 2857-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2857-17>. — Загол. з екрану.

46. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України від 22 груд. 2011 р. № 4282-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/бюджет%202012>. — Загол. з екрану.

47. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України від 6 груд. 2012 р. № 5515-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/бюджет%202013>. — Загол. з екрану.

48. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>. — Загол. з екрану.

49. Про Положення про Державну митну службу України : Указ Президента України від 12 травн. 2011 р. № 582/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/582/2011>. — Загол. з екрану.

50. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 4 груд. 1990 р. № 509-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=509-12&p=1261040087751354>. — Загол. з екрану.

51. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24 груд. 2012 р. № 726/2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/15236.html>. — Загол. з екрану.

52. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : Закон України від 23 верес. 1999 року № 1105-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1105-14&p=1260813438385097>. — Загол. з екрану.

53. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 2 березн. 2000 року № 1533-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1533-14&p=1260813438385097>. — Загол. з екрану.

54. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням : Закон України від 18 січ. 2001 року № 2240-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2240-14&p=1260814729916747>. — Загол. з екрану.

55. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму : Закон України

від 28 лист 2002 року № 249-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/249-15>. — Загол. з екрану.

56. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 4 серп. 2008 р. № 300 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?№reg=z1037-08&myid=4/UMfPEGz№hhkZo.Zi6T9aQ2HI4pUs80msh8Ie6>. — Загол. з екрану.

57. Про затвердження переліку квазіфіскальних операцій і органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки можливого впливу таких операцій на показники бюджету : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2012 р. № 692-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/692-2012-%D1%80>. — Загол. з екрану.

58. Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи : Наказ Міністерства фінансів України від 3 жовт. 2011 року №1236 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84763>. — Загол. з екрану.

59. Про затвердження Порядку взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи : спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України від 22 груд. 2001 р. № 143/514 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0030-02>. — Загол. з екрану.

60. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : затверджено спільним Наказом вказаних служб від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84758> — Загол. з екрану.

61. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Наказ Державного казначейства України від 4 листоп. 2002 р. № 205 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0919-02>. — Загол. з екрану.

62. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1234 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1234-2010-%EF>. — Загол. з екрану.

63. Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України : Наказ Державного казначейства України від 9 серп. 2004 р. № 136 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1068-04>. — Загол. з екрану.

64. Про затвердження Порядку погодження з органами державної контрольно-ревізійної служби питання щодо призначення та звільнення з посад керівників контрольно-ревізійних підрозділів в системі центрального органу виконавчої влади : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України 17 трав. 2010 р. № 152 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0365-10>. — Загол. з екрану.

65. Про затвердження Порядку погодження органами державної контрольно-ревізійної служби з органами державної податкової служби планів-графіків проведення перевірок суб'єктів господарювання : спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України від 13 верес. 2004 р. № 252/531 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1241-04>. — Загол. з екрану.

66. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1017-2004-%EF>. — Загол. з екрану.

67. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 трав. 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=698-2007-%EF>. — Загол. з екрану.

68. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 31 груд. 2004 р. № 1777 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1777-2004-%EF&myid=dCCMfOm7xBWMkZoEZi6T9aQ2HI4pUs80msh8Ie6>. — Загол. з екрану.

69. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 трав. 2009 р. № 506 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=506-2009-%EF>. — Загол. з екрану.

70. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель органами державної контрольно-ревізійної служби : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України 26 черв. 2007 р. № 136 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0808-07>. — Загол. з екрану.

71. Про затвердження стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 9 серп. 2002 р. № 168 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/32841;jsessionid=2490725DEEF17A3D9FF42465F7A577BE>. — Загол. з екрану.

72. Про затвердження Стандарту Рахункової палати України «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» : Постанова Колегії Рахункової палати від 27 груд. 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173>. — Загол. з екрану.

73. Про затвердження форми звітності № 1-КРП (квартальна) «Звіт (Зведений звіт) про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» та Інструкції про її складання та подання : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 8 листоп. 2010 р. № 422 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0043-11&p=1296162941243156>. — Загол. з екрану.

74. Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липн. 2009 р. № 737 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/737-2009-%D0%BF>. — Загол. з екрану.

75. Про здійснення державних закупівель : Закон України від 1 черв. 2010 р. № 2289-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2289-17&p=1295968154585997>. — Загол. з екрану.

76. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 7 листоп. 2010 р. № 2591-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2591-17>. — Загол. з екрану.

77. Про міліцію : Закон Верховна Рада УРСР від 20 груд. 1990 р. № 565-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/565-12>. — Загол. з екрану.

78. Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р. № 679-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=679-14&p=1260644425268862>. — Загол. з екрану.

79. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1063/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>. — Загол. з екрану.

80. Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1070/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1070/2011>. — Загол. з екрану.



81. Про обіг векселів в Україні : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2374-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>. — Загол. з екрану.

82. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні : спільний наказ Державного казначейства України та заступника Голови Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 груд. 2004 р. № 215/338 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0010-05>. — Загол. з екрану.

83. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 8 груд. 2010 р. № 1085/2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1085%2F2010>. — Загол. з екрану.

84. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : Закон України від 30 червн. 1993 р. № 3341-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>. — Загол. з екрану.

85. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=964-15>. — Загол. з екрану.

86. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. — Загол. з екрану.

87. Про питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 берез. 2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=361-2006-%EF>. — Загол. з екрану.

88. Про Положення про Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном : Указ Президента України від 13 квіт. 2011 року № 451/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/451/2011/ed20110430>. — Загол. з екрану.

89. Про Положення про Державну митну службу України : Указ Президента України від 12 травн. 2011 р. № 582/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/582/2011>. — Загол. з екрану.

90. Про Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : Указ Президента України від 13.04.2011 № 466/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/2011>. — Загол. з екрану.

91. Про Положення про Пенсійний фонд України : Указ Президента України від 6 квіт. 2011 року № 384/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=384%2F2011>. — Загол. з екрану.

92. Про порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF>. — Загол. з екрану.

93. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 січ. 2010 р. № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010-%EF>. — Загол. з екрану.

94. Про прокуратуру : Закон України від 05 лист.1991 р. № 1789-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1789-12>. — Загол. з екрану.

95. Про Рахункову палату : Закон України від 11 лип. 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0&p=1259853344695904>. — Загол. з екрану.

96. Про Службу безпеки України : Закон України від 25 берез. 1992 р. № 2229-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2229-12>. — Загол. з екрану.

97. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21 верес. 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=185-16&p=1294243412744288>. — Загол. з екрану.

98. Про утворення Державної служби боротьби з економічною злочинністю : Постанова Кабінету Міністрів України від 5 липн. 1993 р. № 510 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/510-93-%D0%BF>. — Загол. з екрану.

99. Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 лип. 2011 р. № 765 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru-uk/publish/article/84556>. — Загол. з екрану.

100. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 липня 2001 року № 2664-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14&p=1260720526380542>. — Загол. з екрану.

101. Про Фонд державного майна України : Закон України від 09.12.2011 № 4107-VI : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4107-17>. — Загол. з екрану.

102. Резолюция о роли высших органов финансового контроля государств-участников СНГ в обеспечении полноты и своевременности поступления средств в бюджет : принята 14 сент. 2005 г., г. Кишинев [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997\\_a41](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=997_a41). — Загл. с экрана.

103. Розенталь М. М. Метод / М. М. Розенталь // Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972. — С. 241.

104. Розенталь М. М. Целостность / М. М. Розенталь // Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972. — С. 452.
105. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 4 жовт. 2011 року № 1247 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. — Загол. з екрану.
106. Стандарти з аудиту державних фінансів, розробленні та прийняті Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/-control/main/uk/publish/printable\\_article/232351](http://www.ac-rada.gov.ua/-control/main/uk/publish/printable_article/232351). — Загол. з екрану.
107. Стандарт Рахункової палати України «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» : Постанова Колегії Рахункової палати від 27 груд. 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173>. — Загол. з екрану.
108. Финансовый контроль государственных доходов : рекомендации и выводы VI Конгресса EUROSАI, с 30 мая по 2 июня 2005 г., г. Бонн [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.eurosai.org/-VIC/rus/Conclusiones-ruso.pdf>. — Загл. с экрана.

#### РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

109. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення) : монографія / О. І. Барановський. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. — 759 с.
110. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве : учебник / Н. Г. Белов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Статистика, 1981. — 311 с.
111. Бутынец Ф. Ф. Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной школы : монография / отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. — Ж. : ЖГТУ, 2006. — 396 с.
112. Бутынец Ф. Ф. Теоретические основы ревизий в сельскохозяйственных предприятиях : учеб. пособие / Ф. Ф. Бутынец. — К. : Рад. Закарпаття, 1977. — 100 с.
113. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. — К. : НІОС, 2002. — 608 с.
114. Глущенко А. С. Фінанси : навч. посіб. / А. С. Глущенко. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2010. — 232 с.
115. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. — СПб. : Питер, 2004. — 557 с.

116. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
117. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К. : КНЕУ, 2003. — 408 с.
118. Державний фінансовий контроль : ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан [та ін.]. — К. : АВТ, 2004. — 424 с.
119. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л. В. Дікань. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2007. — 327 с.
120. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль : Парадигми розвитку : монографія / І. М. Іванова. — К. : Академвидав, 2010. — 168 с. — (Серія «Монограф»).
121. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю: навч. посіб. / А. О. Монаєнко — Запоріжжя : КПУ, 2008. — 152 с.
122. На варті державного добра : історико-публіцистичний нарис становлення державної контрольно-ревізійної служби в Україні 1993—2005 рр. / М. Сивульський, І. Стефанюк, О. Байбекова [та ін.]. — К. : Піраміда : АВТ ЛТД, 2005. — 272 с.
123. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : навч. посібник. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К. : КНЕУ, 2002. — 240 с.
124. Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України : монографія. — К. : НДФІ, 2006. — 584 с. — Бібліогр. : с. 554—580.
125. Рябухин С. Н. Аудит эффективности : учебник / С. Н. Рябухин ; Акад. труда и соц. отношений. — М. : АТИСО; Экономика, 2009. — 602 с. — (Высшее проф. образование).
126. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2011. — № 6. — С. 84—102.
127. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с.
128. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. — О. : Юридична література, 2004. — 131 с.

## ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ

---

### Наукова періодика

1. «Фінансовий контроль» – всеукраїнський науково-практичний журнал;
2. «Фінанси України» – науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України;
3. «Казна України» – професійне і практичне відомче видання, що комплексно висвітлює казначейську проблематику, журнал Державної казначейської служби України;
4. «Финансы» – щомісячний теоретичний і науково-практичний журнал, засновник журналу – Міністерство фінансів Російської Федерації.

### Адреси сайтів Інтернету

- |  |  |
|--|--|
| 1. <a href="http://www.intosai.org">http://www.intosai.org</a> –                           | Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю;                               |
| 2. <a href="http://www.eurosai.org">http://www.eurosai.org</a> –                           | Європейська організація вищих органів фінансового контролю;                              |
| 3. <a href="http://www.ach.gov.ru/ru/sovetvofk/">http://www.ach.gov.ru/ru/sovetvofk/</a> – | Рада Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав; |
| 4. <a href="http://www.ach.gov.ru">http://www.ach.gov.ru</a> –                             | Рахункова палата Російської Федерації;   |
| 5. <a href="http://www.kmu.gov.ua">http://www.kmu.gov.ua</a> –                             | Кабінет Міністрів України;   |
| 6. <a href="http://www.minfin.gov.ua">http://www.minfin.gov.ua</a> –                       | Міністерство фінансів України;   |
| 7. <a href="http://www.dkrs.gov.ua">http://www.dkrs.gov.ua</a> –                           | Державна контрольно-ревізійна служба України;  |

- 
- |   |  |
|---|--|
| 8. <a href="http://www.ac-rada.gov.ua">http://www.ac-rada.gov.ua</a> –  | Рахункова палата України;                        |
| 9. <a href="http://www.treasury.gov.ua">http://www.treasury.gov.ua</a> –  | Державне казначейство України;                   |
| 10. <a href="http://www.sbu.gov.ua">http://www.sbu.gov.ua</a> –   | Служба безпеки України;                          |
| 11. <a href="http://www.gp.gov.ua">http://www.gp.gov.ua</a> –   | Генеральна прокуратура України;                  |
| 12. <a href="http://mvs.gov.ua">http://mvs.gov.ua</a> –   | Міністерство внутрішніх справ України;           |
| 13. <a href="http://www.spfu.gov.ua">http://www.spfu.gov.ua</a> –   | Фонд державного майна України;                   |
| 14. <a href="http://www.bank.gov.ua">http://www.bank.gov.ua</a> –   | Національний банк України;                       |
| 15. <a href="http://minrd.gov.ua/">http://minrd.gov.ua/</a> –   | Міністерство доходів і зборів України;           |
| 16. <a href="http://www.sdfm.gov.ua">http://www.sdfm.gov.ua</a> –   | Державна служба фінансового моніторингу України; |
| 17. <a href="http://www.zakon.rada.gov.ua">http://www.zakon.rada.gov.ua</a> –   | Законодавство України;                           |
| 18. <a href="http://text.document.kremlin.ru/SESSION/PILOT/main.htm">http://text.document.kremlin.ru/SESSION/PILOT/main.htm</a> | Законодавство Російської Федерації.              |

## ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

---

Абстрагування [1.3.3; Глосарій];

Аналіз [1.1; 1.2; 1.3.3; 2.1; 2.2.1; 2.2.3; 3.2.1; 3.2.2; 3.3.2; 3.3.3; 3.3.4; 3.3.5; 3.3.6; 4.3; 4.3.1; 4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.3.1.4; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.3; 5.2; 5.3; 5.4; 7.1; 7.2; 7.2.1; 7.2.1.1; 7.2.2; 9.1; 9.2; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій, Додатки А, В];

Аналогія [1.2; 1.3.3; 4.3.1.1.1; 4.3.1.3; 4.3.2.1; 6.2.2; 9.3.2; Глосарій, Додаток Г];

Арифметична перевірка документів [1.3.3; Глосарій];

Аудит [1.1; 1.3.3; 2.1; 2.2; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 3.2.1; 3.3.3; 3.3.6; 4.3.1; 4.3.1.1; 4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.3.1.4; 5.3; 7.2.1; 7.2.1.1; 7.2.1.2; 8.2.1; 9.2; 9.3.1; 9.3.2, 9.4, Глосарій; Додатки Б, В, Г];

Аудит ефективності [1.3.3; 2.2.1; 4.3.1; 4.3.1.3; 7.2.1.1; 9.3.2; Глосарій; Додаток В];

Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит) [1.3.3; 4.3.1.2; Глосарій];

Аудиторський звіт [4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.3.1.4; 7.2.1.1; Глосарій];

Аудиторські процедури [4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 7.2.1.1; Глосарій];

Банківське регулювання [3.1; 3.3.2; 3.3; Глосарій];

Банківський нагляд [3.1; 3.3.2; 3.3; Глосарій];

Бюджетні кошти (кошти бюджету) [1.2; 4.3.1.3; 4.6.3; 6.2.4; 7.1; 7.2; 7.2.1; 7.2.1.1; 7.2.2; 8.1.1; 8.2.1; 8.2.2; 9.1; 9.2; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додаток Б];

Вибірковий спосіб контролю [1.3.3; 4.3.2.1; 5.3; Глосарій];

Вид контролю [1.3; 1.3.1; 9.1; 9.2; 9.3.1; 9.3.2; Глосарій];

Видатки бюджету [1.2; 6.2.1; 6.2.3; 6.2.4; 8.1.1; 9.2; 9.4; Глосарій; Додаток В];

Види загальнообов'язкового державного соціального страхування [3.3.5; 9.4; Глосарій];

Витрати бюджету [1.2; 2.1; 2.2.3; 3.2.3; 5.2; 6.1; 6.2.2; 7.2; 9.3.1; Глосарій];

Вищий державний фінансовий контроль [5.1; 9.2; Глосарій];

Візування [1.3.3; 7.2.2; Глосарій];

Власні надходження бюджетних установ [1.2; 6.2.1; 6.2.2; Глосарій];

Внутрішній аудит [2.1; 3.2.1; 3.3.6; 7.1; 7.2; 7.2.1; 7.2.1.1; 7.2.1.2; 7.2.2; 8.2.1; 9.2; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додаток В];

Внутрішній контроль [1.3.3; 2.1; 4.3.1.1.2; 5.3; 7.1; 7.2; 7.2.2; 9.2; 9.3.2; Глосарій; Додаток В];

Внутрішній фінансовий контроль [1.3.1; 8.2.1; 8.2.3; 9.2; 9.3.2; Глосарій; Додатки А, В];

Внутрішній державний фінансовий контроль [7.1; 7.2.2; Глосарій];

Внутрішня контрольно-ревізійна робота [3.2.1; 7.1; 7.2; Глосарій];

Гарантований державою борг [1.2; 9.2; Глосарій];

Гіпотези аудиту [4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.3; Глосарій];

Дедукція [1.3.3; Глосарій];

Державна закупівля [1.2; 3.2.1; 3.2.2; 3.3.4; 4.3; 4.3.1.2; 4.3.3; 4.6.3; 6.1; 6.2.1; 6.2.3; 6.2.5; 9.3.1; 9.4; Глосарій];



Державне регулювання ринків фінансових послуг [3.1; 3.3; 3.3.6; Глосарій];

Державний аудитор [2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 3.3.2; 3.3.6; 4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.3.1.4; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додаток В];

Державний борг [1.2; 3.2.2; 3.2.3; 5.2; 6.2.1; 9.3.1; Глосарій];

Державний фінансовий аудит [1.3.3; 2.1; 2.2.1; 2.2.2; 3.2.1; 4.3.1.1; 4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.2; 4.3; 4.3.1; 4.3.1.2; 4.3.1.4; 4.3.2; 4.5; 5.3; 7.2; 7.2.1.1; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій];

Державний фінансовий контроль [1.1; 1.2; 1.3; 1.3.1; 1.3.2; 1.3.3; 2.1; 2.2; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 3.1; 3.2; 3.2.1; 4.1; 4.3.2; 4.3.3; 4.4.; 5.1; 5.2; 6.1; 7.1; 7.2; 8.1; 8.1.1; 8.1.2; 8.2.1; 8.2.2; 9.1; 9.2; 9.3; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій];

Державні кошти [1.2; 3.2.2; 3.2.3; 4.3.3; 4.6.3; 5.2; 5.3; 5.4; 6.2.5; 8.1.1; 8.2.2; 9.1; 9.2; 9.3.1; 9.4; Глосарій; Додаток В];

Державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання [3.1; 3.3; 3.3.1; 3.3.2; 3.3.3; 3.3.4; 3.3.5; 3.3.6; 8.1; 8.1.2; 9.3.1; Глосарій тощо];

Дефіцит бюджету [1.2; 3.3.6; 5.2; 9.2; 9.3.1; Глосарій];

Докази [1.3.3; 2.2.1; 3.3.4; 5.3; 7.2.1.1; 7.2.1.2; Глосарій; Додатки А, В, Г];

Документальний контроль [1.3.3; 3.3.1; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.3; 9.4; Глосарій];

Доходи бюджету [1.2; 3.2.2; 3.3.1; 3.3.3; 4.3.1.1.1; 4.3.1.2; 5.1; 5.2; 5.4; 9.3.1; 9.2; 9.4; Глосарій];

Економічна оцінка господарських операцій [1.3.3; Глосарій];

Ефективність [1.1; 1.2; 1.3.2; 1.3.3; 2.1; 2.2; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 3.1; 3.2.2; 3.3.3; 3.3.6; 4.3.1; 4.3.1.3; 4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.4; 5.1; 5.2; 5.3; 7.1; 7.2; 7.2.1.1; 7.2.2; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додатки А, Б, В];

Загальнонаукові способи державного фінансового контролю [1.3.3; Глосарій];

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування [1.2; 3.1; 3.2.1; 3.3; 3.3.1; 3.3.5; 3.3.6; 3.4; 4.6.2; 6.2.4; 9.4; Глосарій];

Зовнішній державний фінансовий контроль [1.1; 1.3.1; 1.3.3; 9.2; 9.3.1; Глосарій; Додаток В];

Зустрічна звірка [1.3.3; 3.2.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.3; 4.4; 8.2.2; 8.2.3; 9.4; Глосарій];

Зустрічна перевірка документів [1.3.3; 3.4; 4.3.1.2; Глосарій];

Інвентаризація [1.3.3; 3.2.1; 3.3.1; 3.3.3; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.2.2; 4.3.3; 4.6; 4.6.1; 7.2.1.1; 8.2.2; 9.3.1; 9.4; Глосарій];

Індукція [1.1; 1.3.3; Глосарій];

Інспектування [1.2; 1.3.3; 3.2.1; 3.3.6; 4.2; 4.3.1.4; 4.3.2; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.2.3; 8.2.1; 8.2.3; 9.1; 9.3.2; 9.4];

Категорія «метод» [Глосарій];

Кодекс [1.2; 2.1; 2.2.1; 3.1; 3.3.1; 3.3.4; 4.3.1.1.1; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.6; 4.6.2; 4.6.3; 4.7; 6.2.1; 6.2.2; 6.2.3; 6.2.4; 7.1; 7.2; 7.2.1.1; 7.2.1.2; 7.2.2; 8.1.1; 8.2.1; 8.2.2; 9.2; 9.3.1; 9.3.2; 9.4];

Комплексний спосіб контролю [1.3.3; Глосарій];

Конкретизація [1.3.3; 4.3.1.1.2; Глосарій];

Контроль [1.1; 1.2; 1.3; 1.3.1; 1.3.2; 1.3.3; 2.1; 2.2; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 3.1; 3.2; 3.2.2; 3.2.3; 3.3; 3.3.1; 3.2.1; 3.3.2; 3.3.3; 3.3.4; 3.3.5; 3.3.6; 4.1; 4.2; 4.3; 4.3.1; 4.3.1.1.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.3.2; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.2.3; 4.3.3; 4.4; 4.6; 4.6.3; 4.7; 5.1; 5.2; 5.3; 5.4; 6.1; 6.2.1; 6.2.2; 6.2.3; 6.2.5; 7.1; 7.2; 7.2.1; 7.2.1.1; 7.2.1.2; 7.2.2; 8.1; 8.1.1; 8.1.2; 8.2; 8.2.1; 8.2.2; 8.2.3; 9.1; 9.2; 9.3; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додатки А, Б, В];

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво [1.3.3; 3.2.1; 9.4; Глосарій];

Контрольні обміри виконаних робіт [1.3.3; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.3; 9.4; Глосарій];

Лабораторні аналізи сировини, матеріалів, готової продукції і виконаних робіт [1.3.3; 7.2.1.1; Глосарій];

Метод аудиту [4.3.1.1.2; Глосарій; Додаток В];

Метод фінансового контролю [1.3.3; Глосарій];

Методи фінансового контролю [1.1; 1.3; 1.3.3; 3.1; 4.3.1.2; 4.3.3; 9.1; 9.2; Глосарій; Додаток А];

Митна процедура [3.3.1; Глосарій];

Митний контроль [3.3.1; Глосарій];

Мито [3.3.1];

Моделювання [1.3.3; Глосарій];

Надходження бюджету [1.2; 2.1; 5.1; 7.1; 7.2; 8.1.1; 9.2; 9.3.1; 9.4; Глосарій; Додаток Б];

Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль [1.1; 1.3.2; 1.3.3; Глосарій];

Нецільове використання бюджетних коштів [2.1; 4.3.1.2; 5.3; 6.1; 6.2.1; 7.2.1; 7.2.1.1; 8.2.1; Глосарій];

Нормативна перевірка документів [1.3.3; Глосарій];

Об'єкт аудиту [2.2.1; 4.3.1.1.2; 4.3.1.3; 7.2.1.1; Глосарій; Додатки Б, В];

Об'єкт аудиту ефективності [4.3.1.3; Глосарій; Додаток В];

Об'єкт внутрішнього аудиту [7.2.1; 7.2.1.1; Глосарій];

Об'єкти державного фінансового контролю [1.2; 1.3.1; 3.1; 9.1; Глосарій; Додатки Г, В];

Об'єкти перевірки Рахункової палати [5.3; 8.2.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій];

Обстеження території, виробничих і службових приміщень [1.3.3; Глосарій];

Огляд [2.2.2; 3.3.4; 4.3.1.1.2; 4.3.1.3; 5.3; Глосарій];

Органи банківського регулювання і банківського нагляду [3.1; 3.3; 3.3.2; Глосарій];

Органи державного фіскального контролю [3.1; 3.3; 3.3.1; Глосарій];

Органи, повноважні у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами [3.3; 3.3.3; Глосарій];

Органи регулювання ринкової діяльності [3.1; 3.3; 3.3.4; Глосарій];

Органи стягнення [3.3.1; Глосарій];

Організаційна структура системи державного фінансового контролю [1.1; 1.3.3; 3.1; Глосарій];

Офіційний документ [4.7; 7.2.1.1; 7.2.1.2; Глосарій; Додаток Б];

Оцінювання [1.3.3; 7.2.2; Глосарій];

Перевірка державних закупівель [3.2.1; 4.2; 4.3.3; 4.5; Глосарій];

Перевірка документів за змістом [1.3.3; 4.3.2.2; Глосарій];

Перевірка документів за формальними ознаками [1.3.3; Глосарій];

Планова виїзна ревізія [4.3.2.1; 8.1.2; 8.2.2; 8.2.3; Глосарій];

Податковий контроль [3.3.1; Глосарій];

Позапланова виїзна ревізія [4.3.2.2; 8.2.1; 8.2.2; 8.2.3; Глосарій];

Попередній (превентивний) фінансовий контроль [1.1; 1.3.2; 1.3.3; Глосарій; Додаток А];

Поточний фінансовий контроль [1.1; 1.3.2; 1.3.3; Глосарій];

Предмет державного фінансового контролю [1.2; 3.1; Глосарій];

Прийоми контролю [1.3.3; 3.1; 4.3.2.1; 4.3.3; Глосарій];

Принцип ефективності [4.3.1.3; 9.3.2; Глосарій];

Принцип причинності [1.2; 9.2; Глосарій];

Проблема аудиту ефективності [4.3.1.3; Глосарій];

Ревізія [1.1; 1.2; 1.3.3; 2.1; 2.2.1; 3.2.1; 3.2.2; 3.3.1; 3.3.2; 3.3.6; 4.1; 4.2; 4.3; 4.3.1.1.1; 4.3.1.2; 4.3.1.3; 4.3.1.4; 4.3.2; 4.3.2.1; 4.3.2.2; 4.3.2.3; 4.4; 4.6;

4.6.1; 4.6.2; 4.6.3; 4.7; 5.1; 5.2; 5.3; 5.4; 7.1; 8.1; 8.1.1; 8.1.2; 8.2.1; 8.2.2; 8.2.3; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додаток В];

Ревізія місцевого бюджету [4.3.2.1; 4.3.2.3; 8.2.3; Глосарій];

Регуляторні органи фінансового ринку [3.1; 3.3; 3.3.6; Глосарій];

Результативні показники бюджетної програми [4.3.1.3; Глосарій];

Рівень суттєвості [4.3.1.1.2; Глосарій];

Робочі документи [4.3.1.2; 5.3; 7.2.1.1; Глосарій; Додаток В];

Синтез [1.1; 1.3.3; Глосарій];

Система державного фінансового контролю [1.1; 1.2; 1.3; 1.3.1; 2.1; 2.2; 3.1; 9.1; 9.2; 9.3; 9.3.1; 9.3.2; Глосарій; Додатки Б, В];

Системний аналіз [1.3.3; 2.2.3; Глосарій];

Специфічні способи [1.3.3; Глосарій];

Страхові фонди [1.2; 3.1; 3.3; 3.3.5; Глосарій];

Суб'єкт державного фінансового контролю [1.1; 1.3.1; 1.3.3; 2.1; 3.1; 3.2; 5.1; 8.1; 8.1.1; 8.1.2; 8.2.1; 9.2; 9.4; Глосарій];

Сутність контролю [1.1; 1.3; 3.1; 9.3.2; Глосарій];

Суцільний спосіб контролю [1.3.3; Глосарій];

Тематичний спосіб контролю [1.3.3; Глосарій];

Техніко-економічний розрахунок [1.3.3; Глосарій];

Фактори ризику (ризикові операції) [3.3.6; 4.3.1.1.2; 4.3.1.2; 4.3.1.4; 4.3.2.2; 7.2.1.1; 9.3.2; Глосарій];

Фактичний контроль [1.3.3; 4.3.1.2; 4.3.2.1; 4.3.3; Глосарій];

Фінансова послуга [3.1; 3.3; 3.3.6; Глосарій];

Фінансова установа [3.3.5; 3.3.6; 4.3.3; 5.3; 9.4; Глосарій];

Фінансове розслідування [1.3.3; 7.1; 9.4; Глосарій];

Фінансовий контроль [1.1; 1.2; 1.3; 1.3.1; 1.3.2; 1.3.3; 2.1; 2.2; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 3.1; 3.2; 3.2.1; 4.1; 4.3.2; 4.3.3; 4.4.; 5.1; 5.2; 6.1; 7.1; 7.2; 8.1; 8.1.1; 8.1.2; 8.2.1; 8.2.2; 8.2.3; 9.1; 9.2; 9.3; 9.3.1; 9.3.2; 9.4; Глосарій; Додатки Б, В];

Фінансовий кредит [8.2.2; 9.3.2; 9.4; Глосарій];

Фінансові активи [3.3.6; 7.1; 7.2.1; 7.2.1.1; 7.2.2; 8.2.2; 8.3.2; 9.3.2; 9.4; Глосарій];

Фінансові інституції держави – некомерційні самоврядні організації [3.1; 3.4; 3.3.5; Глосарій];

Фінансово-господарський аудит [1.3.3; 4.3.1; 4.3.1.2; Глосарій];

Форми фінансового контролю [1.1; 1.3; 1.3.2; 1.3.3; 3.1; 4.3.1.3; 9.1; 9.2; 9.3.2; Глосарій];

Функціонально-вартісний аналіз [1.3.3; Глосарій];

Хронометраж робочого часу [1.3.3; Глосарій];

Цілісна система державного фінансового контролю [1.1; 1.2; 9.2; 9.3.2; Глосарій].

Цільові страхові фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування [1.2; 3.1; 3.3; 3.3.5; 5.2; Глосарій];

## ГЛОСАРІЙ

---

**Арифметична перевірка документів** – здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків і виявлення крадіжок, прихованих за неправильними арифметичними діями.

**Аудит** – є експертизою стану фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів з метою підтвердити достовірність показників, а також перевірити, чи ведеться фінансово-господарська діяльність та бухгалтерський облік згідно з чинними в державі нормативно-правовими положеннями.

**Аналіз** (від грец. analysis – розкладання) – прийом дослідження, який включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленовування його на складники (за його ознаками, властивостями, стосунками). Кожна з виділених частин аналізується окремо в межах єдиного цілого (комплексна ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднання та ін.).

**Аналогія** (від грец. analogia – схожість) – прийом наукового висновку, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на підставі їх схожості з іншими. Метод аналогії, базуючись на схожості деяких сторін різних об'єктів, складає основу стандартизації і моделювання, вживаного у фінансовому контролі.

**Абстрагування** (від лат. abstrahere – відволікати) – прийом уявного відвернення. Дослідник шляхом абстракції переходить від конкретних об'єктів до абстрактних понять і законів розвитку (на підставі стану контролю в окремих підрозділах підприємства робляться висновки по підприємству в цілому і тому подібне).

**Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (далі – фінансово-господарський аудит)** – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності.

**Аудит ефективності** – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому

перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

**Аудиторський звіт** – документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення державного фінансового аудиту.

**Аудиторські процедури** – порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

**Банківське регулювання** – одна із функцій Національного банку України, яка полягає у створенні системи норм, що регулюють діяльність банків, визначають загальні принципи банківської діяльності, порядок здійснення банківського нагляду, відповідальність за порушення банківського законодавства.

**Банківський нагляд** – система контролю та активних впорядкованих дій Національного банку України, спрямованих на забезпечення дотримання банками та іншими особами, стосовно яких Національний банк України здійснює наглядову діяльність, законодавства України і встановлених нормативів з метою забезпечення стабільності банківської системи та захисту інтересів вкладників та кредиторів банку.

**Бюджетні кошти (кошти бюджету)** – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету.

**Вид контролю** – це складова частина, що виражає (частково) зміст цілого і в той же час відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що у свою чергу визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій.

**Вид контролю** – це угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкту та предмета контролю.

**Внутрішній фінансовий контроль** – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою частиною управління організацією і тому проводиться за її розсудом, на основі рішень даної організації. Тобто внутрішнім називається такий контроль, за якого суб'єкт і об'єкт входять до однієї системи.

**Вищий державний фінансовий контроль** – вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто, якщо вищий контроль виступає як зовнішній, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, зумовленого предметом контролю, що не входить до тієї системи, до якої входить суб'єкт. Якщо вищий контроль постає як внутрішній, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, зумовленого предметом контролю, що належить до тієї ж системи, що і суб'єкт, з метою ієрархічності взаємовідносин в системі державного фінансового контролю, шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю



стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю одної групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи.

**Види загальнообов'язкового державного соціального страхування** – залежно від страхового випадку є такі види загальнообов'язкового державного соціального страхування:

- пенсійне страхування; страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням;
- медичне страхування; страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- страхування на випадок безробіття;
- інші види страхування, передбачені законами України.

**Власні надходження бюджетних установ** – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

**Візування** – процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів тощо на предмет відповідності їх норм чинному законодавству, залишка наявної на підприємстві (в установі, організації) продукції тощо. Саме в цей момент відбувається попередній контроль із застосуванням формальної й логічної перевірки підготовлених документів, арифметичної перевірки підсумків, контрольного порівняння на збалансованість окремих норм і показників документів.

**Видатки бюджету** – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів із бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надмірно сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.

**Витрати бюджету** – видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

**Внутрішній державний фінансовий контроль** – це діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання суб'єктами господарювання, які підлягають контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва.

**Внутрішня контрольно-ревізійна робота** – це процес планування, організації та здійснення контрольних заходів, реалізації їх результатів, моніторингу усунення виявлених порушень законодавства і недоліків, узагальнення та подання інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни, яка є складовою частиною внутрішнього контролю, відокремленою від виконання інших функцій, і проводиться у формі виїзних

інспекційних (ревізія, перевірка, розслідування) та камеральних неінспекційних (оцінка, вивчення) контрольних заходів.

**Внутрішній контроль** – комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

**Внутрішній аудит** – діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

**Вибірковий спосіб контролю** – перевірка всіх документів в окремі періоди протягом року або частини документів, але за весь звітний період, а також установа, вибірково, реального стану грошових та матеріальних цінностей або основних засобів, або готової продукції, або незавершеного виробництва тощо об'єкта контролю.

**Гарантований державою борг** – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України – щодо отриманих та непогашених на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями.

**Гіпотези аудиту** – припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

**Доходи бюджету** – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ).

**Державний борг** – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення.

**Державне регулювання ринків фінансових послуг** – здійснення державою комплексу заходів щодо регулювання та нагляду за ринками фінансових послуг з метою захисту інтересів споживачів фінансових послуг та запобігання кризовим явищам.

**Дефіцит бюджету** – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

**Державна закупівля** – придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти у порядку, встановленому цим Законом.

**Державні органи окремих фінансових повноважень:** органи контролю, стягнення, нагляду, управління та регулювання.

**Державні кошти** – кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кошти Національного банку України, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, кошти

загальнообов'язкового державного соціального страхування, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, кошти, передбачені Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», кошти установ чи організацій, утворених у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями чи органами місцевого самоврядування, кошти державних та місцевих фондів, кошти державного оборонного замовлення, кошти державного замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб, кошти державного матеріального резерву, кошти Аграрного фонду, кошти Фонду соціального захисту інвалідів, кошти, які надаються замовникам під гарантії Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування за кредитами, позиками, які надаються іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями або на умовах співфінансування разом з іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями, кошти підприємств та їх об'єднань.

**Державний фінансовий аудит** – є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

**Документальний контроль** – дозволяє встановити суть і достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному і статистичному обліку, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими інструментами:

- візування;
- оцінювання;
- фінансове розслідування;
- перевірка документів за формальними ознаками;
- перевірка документів за змістом;
- арифметична перевірка документів;
- нормативна перевірка документів;
- зустрічна перевірка документів;
- техніко-економічний розрахунок;
- економічна оцінка господарських операцій;
- отримання письмових пояснень і довідок.

**Дедукція** (від лат. deductio – виведення із загального до окремого) – досліджується стан об'єкта в цілому, і на основі логічних міркувань робляться

висновки про його складові елементи, тобто висновок від загального до окремого (наприклад, ревізія дебеторської заборгованості проводиться спочатку за даними синтетичного обліку, а потім – аналітичного та ін.).

**Державний фінансовий аудит** – різновид державного фінансового контролю, що полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

**Державний аудитор** – посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС), яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту;

**Державний фінансовий контроль** – синтез різновидів фінансового контролю, що здійснюється відповідними суб'єктами державного фінансового контролю для досягнення цілей і забезпечення життєвих інтересів, визначених державою. Він полягає в установленні фактичного стану справ та дотримання вимог чинного законодавства об'єктом контролю щодо законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження предмета контролю, тобто активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії держави.

**Докази** – це зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки.

**Ефективність** – досягнення найкращого результату (ефекту) під час використання визначеного обсягу матеріальних і фінансових ресурсів.

**Економічна оцінка господарських операцій** – об'єднує низку загальноекономічних методів (прийомів) аналізу та оцінки з метою встановлення доцільності, раціональності окремих операцій і ефективності господарювання підконтрольного об'єкта в цілому за певний проміжок часу (порівняння, групування, питома вага, середні величини тощо).

**Загальнообов'язкове державне соціальне страхування** – це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту, що включає матеріальне забезпечення громадян у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом (далі – роботодавець), громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом;

**Зовнішній державний фінансовий контроль** – такий контроль, який здійснюється суб'єктом, що не входить до тієї системи, до якої входить об'єкт. Заходи фінансового контролю, що здійснюються зовнішніми органами, звичайно охоплюють всю систему державних органів і тому можуть розглядатися як макрозаходи.

**Загальнонаукові способи державного фінансового контролю** – ґрунтуються на використанні:

- аналізу;
- синтезу;
- індукції;
- дедукції;
- аналогії;
- моделювання;
- абстрагування;
- конкретизації;
- системного аналізу;
- функціонально-вартісного аналізу.

**Зустрічна перевірка документів** – проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях. Шляхом зустрічної перевірки належить обов'язково перевірити ті документи, на яких виявлено сліди необумовлених виправлень, підтирань, які нечітко написані або суперечать логіці господарських операцій, а також ті, що засвідчують надходження гостродефіцитних і дорогих товарно-матеріальних цінностей.

Проведення зустрічної перевірки дає змогу виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожної із залучених до неї сторін, зокрема:

- неоприбуткування товарів, отриманих від постачальників, і коштів, що надійшли на поточний рахунок;
- привласнення виручки, яка здається в банк;
- завищення цін у видаткових документах;
- наявність безтоварних операцій тощо.

Такі зловживання приховуються шляхом виправлення даних в окремих примірниках документів, складанням нових неправдивих документів, неправильного відображення чи невідображення взагалі в документах і в облікових реєстрах операцій, які насправді було здійснено.

**Зустрічна звірка** – метод документального підтвердження у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з підконтрольною установою, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольної установи (*необхідно звернути увагу, що зустрічні звірки, які проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби, не є контрольними заходами і проводяться у разі виникнення потреби у їх проведенні на підставі направлення, виписаного керівником органу (підрозділу) державної контрольно-ревізійної служби*);

**Інвентаризація** – має на меті впевнитися у наявності обсягів коштів, сировини, матеріалів, нематеріальних активів і зобов'язань, зазначених у фінансових звітах.

**Інспектування** – здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

**Інспектування** – перевірка окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій.

**Індукція** (від лат. *inductio* – виведення з часткового до загального) – прийом дослідження, під час якого загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта робиться на основі вивчення не усіх ознак, а окремих конкретних елементів цієї великої кількості, тобто висновок іде від конкретних чинників до загальних висновків (наприклад, ревізія дебеторської заборгованості проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім – синтетичного та ін.).

**Кодекс** – задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

**Контроль** – не самоціль, а невід'ємна складова частина системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому.

**Контроль** – у широкому розумінні – це процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.

**Контрольні обміри виконаних робіт** – проводяться з метою встановити фактичні обсяги і вартість виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт.

**Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво** – проводиться в таких же умовах, у такому ж порядку і в такій же технологічній послідовності, в якій зазвичай здійснюються аналогічні процеси з метою визначення достовірності чинних норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-ремонтних робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: факти застосування застарілих норм, у результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувані роботи; неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за

основу під час виплати грошових винагород із запровадження нової техніки; дійсний стан справ.

**Категорія «метод»** (від грец. «methodos» – буквально «шлях до чого») – в найзагальнішому значенні засіб досягнення мети, певним чином впорядкована діяльність.

**Комплексний спосіб контролю** – спосіб, за якого контролю підлягають усі аспекти діяльності підконтрольного об'єкта.

**Конкретизація** (від лат. concretus – густий, ущільнений) – дослідження певних об'єктів в усій їх різнобічності, в якісному різноманітті реального існування (виявлення в процесі контролю непродуктивних витрат за місцем їх виникнення – підрозділами підприємства та ін.).

**Лабораторні аналізи** – аналізи сировини, матеріалів, готової продукції та виконаних робіт, які проводять спеціалізовані установи на звернення керівника контрольно-ревізійного органу, коли визначити якісні їх ознаки іншими прийомами контролю неможливо.

**Методи фінансового контролю** – конкретні способи (прийоми), що застосовуються під час здійснення контрольних функцій.

**Метод фінансового контролю** – у вузькому розумінні являє собою сукупність прийомів контролю і способів його здійснення, у широкому розумінні він характеризується системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, регулятивних принципів організації контролю.

**Метод фінансового контролю** – це цілеспрямована діяльність задля виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. Способи контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю – на документальний і фактичний, які в свою чергу поділяються на власні елементи.

**Моделювання** – прийом наукового пізнання, заснований на заміні об'єкта, що вивчається, його аналогом, моделлю, що містить істотні риси оригіналів. У фінансовому контролі застосовуються стандарти (моделі) проведення контрольно-ревізійного процесу.

**Метод аудиту** – сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту. До таких прийомів належать:

- перевірка – перевірка кількісного та якісного стану об'єктів аудиту шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів;
- аналіз – комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо;

- письмове пояснення – полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання;
- анкетування – отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта господарювання, шляхом застосування анкет;
- звірка – полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації, яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту;
- обстеження – дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;
- тестування – полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності;
- експертиза – здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації.

**Митна процедура** – зумовлені метою переміщення товарів через митний кордон України сукупність митних формальностей та порядок їх виконання.

**Митний контроль** – сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своїх повноважень із метою забезпечення дотримання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів із питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку.

**Мито** – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та Митним кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до цього Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

**Нецільове використання бюджетних коштів** – їх витрачання на цілі, що не відповідають:

- 1) бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- 2) напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;
- 3) бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

**Надходження бюджету** – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.

**Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль** – здійснюється після виконання фінансових операцій за певні минулі періоди часу шляхом вивчення даних обліку і звітності, планової, нормативної документації; контролю підлягає і фактичний стан справ.



**Нормативна перевірка документів** – здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг із нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво чи утримання установи сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо.

**Обстеження території, виробничих і службових приміщень** – проводиться з метою переконатися у наявності певних виробничих потужностей, обсягах складських приміщень, здійсненні у певний час господарської діяльності, у правдивості складання актів на введення або виведення з експлуатації основних засобів тощо.

**Об'єкт аудиту ефективності** – бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

**Об'єкт аудиту** – суб'єкт господарювання, на якому органом ДКРС проводиться державний фінансовий аудит.

**Огляд** – це форма виявлення та закріплення фактів, які мають значення для предмета перевірки.

**Об'єкт внутрішнього аудиту** – діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

**Офіційний документ** – аудиторський звіт, документ, складений за результатами внутрішнього аудиту, який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації (*які також можна вважати офіційним документом*) щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем.

**Об'єкти перевірки Рахункової палати** – Апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Секретаріат Кабінету Міністрів України, апарат Ради національної безпеки і оборони України, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Національний банк України, уповноважені банки та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Державного бюджету України, апарати Конституційного, Верховного та Вищого господарського судів України, інші судові органи, центральні органи виконавчої влади, апарат Генеральної прокуратури України, інші правоохоронні та контрольні органи України, Вища рада юстиції України, Центральна виборча комісія, місцеві державні адміністрації та органи

місцевого самоврядування у сфері використання ними коштів Державного бюджету України, а також інші бюджетні установи – розпорядники коштів Державного бюджету України усіх рівнів, інші юридичні особи незалежно від форм власності в разі отримання ними коштів Державного бюджету України, кредитів під гарантію держави; громадські організації, політичні партії та інші у сфері використання коштів Державного бюджету України, а також загальнодержавні цільові фонди, інші об'єкти в тій сфері їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

**Об'єкти державного фінансового контролю** – підконтрольні установи, заклади, організації, підприємства незалежно від форми власності та органи управління і державної влади, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, що належать державі, тобто предмету контролю, зокрема коштів, що залишаються в їхньому розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отриманням кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операції, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими активами.

**Оцінювання** – визначення й аналіз ймовірності виникнення ризиків та значущості їх впливу на підконтрольні організації, суспільні ресурси держави чи управління ними, є базою для управління ризиками, межує з прогностною функцією управління.

**Організаційна структура системи державного фінансового контролю** – сукупність видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації, тобто функціонально суттєвих якостей, шляхом дослідження яких вона має бути пізнана.

**Органи стягнення** – виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень.

**Податковий контроль** – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

**Прийоми контролю** поділяються на документальний і фактичний контроль із власним інструментарієм, притаманним виключно тому чи тому прийому.

**Перевірка документів за формальними ознаками** є першим ступенем документального контролю. У процесі його з'ясовують:

- точність заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ;
- наявність усіх необхідних реквізитів;
- своєчасність складення документа;
- відповідність підписів осіб, які склали документ.

Цей метод застосовується у перевірці всіх документів із метою виявлення фактів підробки та дописувань у них, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки робиться висновок про визнання достовірності документа. Наприклад, бухгалтерії підприємств, установ і організацій не повинні приймати до виконання і відпускати товарно-матеріальні цінності за ксерокопіями платіжних доручень і довіреностей.

**Перевірка документів за змістом** є другим ступенем документального контролю. Вона здійснюється шляхом зіставлення даних операцій, зазначених у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними (можливостями) виробництва з метою встановлення законності (достовірності) зафіксованих операцій.

**Предметом державного фінансового контролю** є безпосередньо активи, що належать державі, у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь об'єкт контролю, крім того, кошти, що залишаються в розпорядженні об'єкта контролю у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів, кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів.

Тому в широкому розумінні **предметом фінансового контролю** є господарська, фінансова і управлінська діяльність підприємств та організацій, а також державні фінансові й майнові ресурси.

**Принцип причинності** полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов'язана з предметом контролю.

**Попередній (превентивний) фінансовий контроль** є найефективнішою формою фінансового контролю, оскільки вона дає змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і витрат фінансових ресурсів, порушення законодавства, оскільки здійснюється до проведення фінансових або господарських операцій.

**Поточний фінансовий контроль** є органічною частиною процесу оперативного фінансового управління і регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Він проводиться під час здійснення фінансово-господарських операцій.

**Перевірка державних закупівель** полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті. Контроль за дотриманням законодавства щодо закупівель здійснюється як у порядку проведення перевірки державних закупівель, так і під час державного фінансового аудита та інспектування.

**Принцип ефективності** – прагнення всіх учасників бюджетного процесу під час складання та виконання бюджетної програми досягти запланованих цілей із залученням мінімального обсягу бюджетних коштів та досягти максимального результату із використанням визначеного бюджетом обсягу коштів.

**Проблема аудиту ефективності** – невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів.

**Планова виїзна ревізія** – ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такої підконтрольної установи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться ревізія, не частіше ніж один раз на календарний рік. Планова виїзна ревізія проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної контрольно-ревізійної служби не частіше одного разу на календарний рік.

Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише у тому разі, коли їм не пізніше ніж за 10 днів до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів.

Подовження термінів проведення планової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів.

**Позапланова виїзна ревізія** – ревізія, яка не передбачена в планах контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу і проводиться за наявності обставин, визначених Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», а саме:

- підконтрольною установою подано у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної контрольно-ревізійної служби під час проведення планової чи позапланової виїзної ревізії, в якій міститься вимога про повне або часткове скасування результатів відповідної ревізії;
- у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною установою, якщо підконтрольна установа не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної контрольно-ревізійної служби протягом 10 робочих днів із дня отримання запиту;
- проводиться реорганізація (ліквідація) підконтрольної установи;
- у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, державної податкової служби, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку дотримання яких віднесено законом до компетенції органів державної контрольно-ревізійної служби;

- у разі, коли вищий орган державної контрольно-ревізійної служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу державної контрольно-ревізійної служби здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчим органом державної контрольно-ревізійної служби, та виявив їх невідповідність вимогам законів. Позапланова виїзна ревізія в цьому випадку може ініціюватися вищим органом державної контрольно-ревізійної служби лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчого органу державної контрольно-ревізійної служби, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної установи, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду.

**Робочі документи** – це записи (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує проведені прийоми та процедури внутрішнього аудиту, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час його проведення.

**Рівень суттєвості** – ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

**Ревізія місцевого бюджету** – форма контролю за виконанням функцій із складання і виконання місцевого бюджету, яка полягає в одночасному проведенні ревізій стану дотримання вимог бюджетного законодавства місцевими фінансовими органами, органами Казначейства і учасниками бюджетного процесу, що здійснюють управління коштами відповідного місцевого бюджету чи комунальним майном та/або їх використовують.

**Результативні показники бюджетної програми** – кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми, підтверджуються статистичною, фінансовою та іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми.

**Ревізія** – документальний та фактичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації за певний період часу з метою встановлення дотримання законодавства з фінансових питань, правильності обліку і достовірності облікових і звітних даних.

Основна мета ревізії – виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, установити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів із відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи із усунення недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення.

Ревізія здійснюється спеціальною уповноваженою ревізійною групою після виконання господарських операцій за минулий період часу. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного законодавства, нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, взаємовідносини з бюджетом обґрунтовані системою доказів із визначенням розмірів збитків,

втрат, нестач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності.

**Суб'єкт державного фінансового контролю** – орган державної влади, створений для сприяння зміцненню фінансового становища держави, економічному зростанню шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового й економічного розвитку, через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування; розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмету контролю, що належить державі, за допомогою форм контролю та методів контролю, що реалізуються всіма способами, прийомами та інструментарієм.

**Сутність контролю** полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання.

**Система державного фінансового контролю** – це множина складових контролю: видів, методів, елементів, форм, принципів та характеру організації, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою та формують відповідну єдність, спрямовану на всебічний та всеохоплюючий захист фінансових та майнових ресурсів держави.

**Синтез** (від грец. synthesis – з'єднання, поєднання, складання) – метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності та взаємному зв'язку його частин. У фінансовому контролі синтез пов'язаний з аналізом, оскільки він дозволяє з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їх зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле (контроль виконання плану виробництва та ін.).

**Системний аналіз** – вивчення об'єкту дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Системний аналіз у фінансовому контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма чинниками, що впливають на їх функціонування. Цей прийом широко використовується у фінансовому контролі, оскільки сприяє системному підходу до оцінки виробничої і господарсько-фінансової діяльності усіх ланок народного господарства.

**Специфічні способи державного фінансового контролю** – способи, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки:

- комплексний;
- тематичний;
- суцільний;
- вибіркового.

**Страхові фонди** – органи, які здійснюють керівництво та управління окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, провадять збір та акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечують фінансування виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та здійснюють інші функції згідно з затвердженими статутами.

**Суцільний спосіб контролю** – передбачає вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного і синтетичного обліку, а також в установленні в повному обсязі реального стану грошових та матеріальних цінностей, основних засобів, готової продукції, незавершеного виробництва тощо об'єкта контролю.

**Тематичний спосіб контролю** – контроль зосереджується лише на окремих аспектах діяльності підконтрольного об'єкта.

**Техніко-економічний розрахунок** здійснюється для перевірки достовірності обсягів планових і фактичних витрат із виконання окремих видів робіт чи виготовлення продукції, підтвердження чи заперечення встановлених норм, тарифів, розцінок.

**Функціонально-вартісний аналіз** – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування і оцінка економічної ефективності технологічних процесів та ін.).

**Фактичний контроль** полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта лічбою, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та інше, де до об'єктів фактичного контролю зараховують: гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готову продукцію, незавершене виробництво; тому посадові особи суб'єкту державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими **інструментами**:

- інвентаризація коштів, сировини, матеріалів тощо;
- обстеження території, виробничих і службових приміщень;
- контрольні обміри виконаних робіт;
- хронометраж робочого часу;
- лабораторні аналізи якості сировини, матеріалів і готової продукції;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво.

**Фактори ризику** (ризикові операції) – можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

**Фінансово-господарський аудит** – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

**Фінансовий контроль** – функція управління фінансами, де, з одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. Це дозволяє фінансовому контролю відігравати інтегруючу роль, недооцінка якої значно знижує ефективність управління фінансами. Його слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності процесів формування і використання фінансових ресурсів на

всіх рівнях управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного зростання.

**Фінансовий контроль** – діяльність органів фінансового контролю, що полягає в установленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності.

**Фінансове розслідування** – полягає в поглибленому вивченні фактів, що містять ознаки шахрайства, застосовує слідчо-юридичне обґрунтування, непрямі методи доведення вигоди від скоєних порушень, аналітичне й системне групування.

**Форми фінансового контролю** – окремі сторони виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Критерії розмежування цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій із процесами формування і використання фондів фінансових ресурсів. Разом із тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку, відображаючи тим самим безперервний характер контролю.

**Фінансова установа** – юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг та яка внесена до відповідного реєстру у порядку, встановленому законом. До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг.

**Фінансовий кредит** – кошти, які надаються у позику юридичній або фізичній особі на визначений строк та під процент.

**Фінансові активи** – кошти, цінні папери, боргові зобов'язання та право вимоги боргу, що не зараховані до цінних паперів.

**Фінансова послуга** – операції із фінансовими активами, що здійснюються в інтересах третіх осіб за власний рахунок чи за рахунок цих осіб, а у випадках, передбачених законодавством, – і за рахунок залучених від інших осіб фінансових активів із метою отримання прибутку або збереження реальної вартості фінансових активів.

**Хронометраж робочого часу** проводять із метою визначення фактичних затрат праці на виконання певних господарських операцій і розміру їх оплати.

**Цілісна система державного фінансового контролю** – це якісна характеристика функціонування системи державного фінансового контролю, що полягає у всебічному охопленні всіх сторін і зв'язків множини елементів більш низького порядку, які знаходяться у внутрішньообумовлених відносинах та ієрархічних зв'язках між собою, та формуванні відповідної системи більш високого порядку, здатної до саморозвитку.



## ДОДАТКИ

---

### Додаток А

#### **ЛИМСКАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ РУКОВОДЯЩИХ ПРИНЦИПОВ КОНТРОЛЯ [13]**

(Принята IX Конгрессом Международной организации высших  
контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году)

#### ***1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ***

##### **Статья 1. Цель контроля**

Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

##### **Статья 2. Предварительный контроль и контроль по факту**

1. Предварительный контроль представляет собой проверку административных и финансовых документов, проводимую до получения информации об имевших место нарушениях. Контроль по факту – это проверка, проводимая после получения информации о факте допущенного нарушения.

2. Эффективный предварительный контроль является неотъемлемой частью надежной системы управления доверенными денежными и материальными средствами. Он может быть проведен высшим контрольным органом или другими контрольными организациями.

3. Предварительная проверка, проводимая высшим контрольным органом, имеет то преимущество, что позволяет предотвратить возможные

нарушения до того, как они произошли. Однако ее недостатком является перегрузка в работе высшего контрольного органа и неопределенность в отношении ответственности перед законом. Проверка по факту, проведенная высшим контрольным органом, приводит к привлечению виновных к ответственности, компенсации причиненного ущерба, предотвращению нарушений в будущем.

4. Проводит ли высший контрольный орган предварительную проверку или нет, зависит от законодательства, условий и требований к органам контроля в отдельной стране. Проведение же ревизий по факту является прямой обязанностью высшего контрольного органа, независимо от того, занимается он предварительной ревизией или нет.

### **Статья 3. Внутренний и внешний контроль**

1. Внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций, в то время как внешние ревизионные службы не являются частью организационной структуры проверяемых организаций. Высший контрольный орган является внешним ревизионным органом.

2. Внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Однако она должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры.

3. В качестве внешней контрольной службы высший контрольный орган должен проверять эффективность внутренней контрольной службы. Если внутренняя контрольная служба признана эффективной, необходимо предпринимать усилия, не ущемляя право высшего контрольного органа, проводить всеохватывающую проверку с тем, чтобы обеспечить необходимое разделение задач и сотрудничество между высшим контрольным органом и внутренней контрольной службой.

1. Традиционной задачей высшего контрольного органа является проверка законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерских счетов.

2. В дополнение к этому виду контроля, важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы.

3. Цели контрольной работы высшего контрольного органа – законность, правильность, эффективность и экономичность управления денежными и материальными средствами – в основном одинаково важны. Делом высшего контрольного органа является определение относительной важности той или другой из них.

## **II. НЕЗАВИСИМОСТЬ**

### **Статья 5. Независимость высших контрольных органов**

1. Высшие контрольные органы могут выполнять возложенные на них задачи объективно и эффективно только в том случае, когда независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

2. Хотя государственные органы не могут быть абсолютно независимы, так как они являются частью государства в целом. Высший контрольный орган должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на нее задач.

3. Учреждение высшего контрольного органа и необходимая степень его независимости должны быть заложены в Конституции, детали могут быть установлены соответствующим законом. В частности, соответствующая юридическая защита верховного суда должна быть гарантирована против любого вмешательства, подрывающего независимость и контрольные полномочия высшего контрольного органа.

### **Статья 6. Независимость членов и сотрудников высшего контрольного органа**

1. Независимость высшего контрольного органа неразрывно связана с независимостью его членов. Членами считаются лица, которые принимают решения за высший контрольный орган и ответственны за эти решения перед третьей стороной, следовательно, это – члены руководящих коллегиальных органов или руководители единоначально управляемых высших контрольных органов.

2. Независимость членов высшего контрольного органа также должна быть гарантирована Конституцией. В частности, процедура их отзыва, которая также должна определяться Конституцией, не должна наносить ущерб их независимости. Порядок назначения и освобождения от занимаемой должности членов высшего контрольного органа зависит от Конституционной структуры данной страны.

3. В отношении продвижения по службе ревизоры высшего контрольного органа не могут быть подвержены влиянию проверяемых организаций и не могут быть зависимы от таких организаций.

### **Статья 7. Финансовая независимость высших контрольных органов**

1. Высший контрольный орган должен быть обеспечен финансовыми средствами, необходимыми для выполнения возложенных на него задач.

2. Высший контрольный орган должен иметь право обращаться с просьбой о выделении необходимых финансовых средств непосредственно в государственный орган, принимающий решение по национальному бюджету.

3. Высший контрольный орган должен иметь право использовать в пределах своих полномочий денежные средства, выделенные для него отдельной строкой бюджета.

### **III. ОТНОШЕНИЯ С ПАРЛАМЕНТОМ, ПРАВИТЕЛЬСТВОМ И АДМИНИСТРАЦИЕЙ**

#### **Статья 8. Взаимоотношения с парламентом**

Независимость высшего контрольного органа, гарантированная Конституцией и законом, позволяет ему работать с высокой степенью инициативы и автономии даже в том случае, когда он выступает представителем парламента и проводит проверки по указаниям последнего. Положения о взаимоотношениях между высшим контрольным органом и парламентом должны быть определены национальной Конституцией в соответствии с условиями и требованиями данной страны.

#### **Статья 9. Взаимоотношения с правительством и администрацией**

Высший контрольный орган проверяет деятельность правительства, его административного руководства и любого другого подчиненного ему органа. Однако это вовсе не означает, что правительство подчиняется высшему контрольному органу. В частности, правительство целиком и полностью отвечает за свои действия и ошибки и не может освобождать себя от ответственности, ссылаясь на проведенные проверки и мнения экспертов высшего контрольного органа, если такое экспертное мнение не было представлено в качестве юридически обоснованного и оформленного заключения.

### **IV. ПРАВА ВЫСШЕГО КОНТРОЛЬНОГО ОРГАНА**

#### **Статьи 10. Права расследования**

1. Высший контрольный орган должен иметь доступ ко всем документам, относящимся к управлению финансовыми и материальными средствами и должен обладать правом запрашивать устно или письменно у проверяемой организации любую информацию, которую он сочтет необходимой.

2. Высший контрольный орган должен принимать решения о том, где целесообразнее проводить отдельные проверки, непосредственно по месту нахождения проверяемой организации или в самом высшем контрольном органе.

3. Сроки представления необходимой информации или запрошенных документов и других справок, включая счета, в высший контрольный орган должны быть оговорены в отдельных случаях или законом, или самим высшим контрольным органом.

#### **Статья 11. Выполнение выводов высшего контрольного органа**

1. Проверяемые организации должны комментировать выводы высшего контрольного органа в сроки, установленные, как правило, законом или самим высшим контрольным органом, отметив при этом меры, принятые по результатам проверки.

2. В том случае, когда выводы высшего контрольного органа не представляются в форме легально обоснованных и выполнимых заключений, высший контрольный орган должен быть наделен правом обращаться в компетентные органы с требованием о принятии необходимых мер и привлечении к ответственности виновных.

### **Статья 12. Экспертное заключение и другие права сотрудничества**

1. В важных случаях высший контрольный орган может предоставить в распоряжение парламента и администрации свои профессиональные знания и опыт в форме экспертного заключения, включая замечания по проектам законов и других постановлений, относящихся к финансовым вопросам. Административное руководство должно нести полную ответственность за принятие или отклонение такого экспертного заключения; более того, эта дополнительная задача высшего контрольного органа не может предполагать получения от него дальнейших выводов и не может влиять на эффективность проверки.

2. С другой стороны, постановления о приемлемой и по возможности унифицированной процедуре финансовой отчетности должны приниматься только по согласованию с высшим контрольным органом.

## ***V. МЕТОДЫ КОНТРОЛЯ, ПЕРСОНАЛ КОНТРОЛЕРОВ, МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОБМЕН ОПЫТОМ***

### **Статья 13. Методы и порядок контроля**

1. Высший контрольный орган должен проводить проверки в соответствии с утвержденной им программой. Права определенных государственных органов ходатайствовать в отдельных случаях о проведении проверки остаются в силе.

2. Так как проверка редко может быть всеобъемлющей, высший контрольный орган, как правило, использует выборочный метод. Однако объекты проверки должны отбираться на основе определенной модели и их количество должно быть достаточно большим для того, чтобы стало возможным сделать вывод о качестве и правильности управления финансовыми и материальными средствами.

3. Методы контроля следует совершенствовать, опираясь на достижения научно-технического прогресса и техники управления.

4. В помощь контролерам необходимо готовить памятки и инструкции о проведении внутренних проверок.

### **Статья 14. Кадры контролеров**

1. Члены и сотрудники высшего контрольного органа должны иметь квалификацию и честность, необходимые для того, чтобы успешно выполнять возложенные на них обязанности.

2. При наборе персонала для высшего контрольного органа необходимо должное внимание уделять уровню их теоретической подготовки, работоспособности и опыту работы по специальности.

3. Максимум внимания следует уделять дальнейшей теоретической и практической профессиональной подготовке всех членов и сотрудников высшего контрольного органа как на внутриведомственных курсах и семинарах, так и в университетах и на международном уровне, и такая переподготовка кадров должна поощряться всеми возможными финансовыми и организационными средствами.

4. Для того, чтобы обеспечить подбор кадров высокой квалификации, уровень их зарплаты должен соответствовать тем специфическим требованиям, которые к ним предъявляются по роду их деятельности.

5. В случае, если сотрудники высшего контрольного органа не располагают необходимыми профессиональными знаниями для проведения отдельных проверок, к таким проверкам могут быть привлечены эксперты со стороны.

### **Статья 15. Международный обмен опытом**

1. Международный обмен идеями и опытом в рамках Международной Организации высших контрольных органов является эффективным средством помощи высшему контрольному органу в выполнении возложенных на него задач.

2. Эта цель до сих пор достигалась путем проведения конгрессов, семинаров, организуемых совместно ООН и другими организациями, совещаний региональных рабочих групп и изданием специального журнала.

3. Желательно расширять и активизировать эту деятельность. Особенно важно развивать унифицированную технологию государственного финансового контроля на базе сравнительного законодательства.

## **VI. ОТЧЕТНОСТЬ**

### **Статья 16. Ответность перед парламентом и перед общественностью**

1. Высший контрольный орган должен быть уполномочен Конституцией направлять ежегодно свой доклад об итогах и выводах по результатам проведенных им проверок непосредственно в парламент или другие компетентные государственные органы. Этот доклад должен быть опубликован. Это обеспечит обширную информацию и вызовет дискуссии и таким образом создаст более благоприятный климат для реализации выводов и рекомендаций высшего контрольного органа.

2. Высший контрольный орган должен быть также уполномочен направлять свои отчеты в парламент по особо важным делам по мере их завершения, не дожидаясь сроков представления годовых отчетов.

3. Годовой отчет должен отражать всю деятельность высшего контрольного органа, только в случае наличия интереса в защите содержания

доклада от разглашения высший контрольный орган должен внимательно взвесить, что важнее – удовлетворение этого интереса или предание фактов гласности.

### **Статья 17. Метод отчета**

1. Отчет должен содержать факты и объективную и четкую их оценку и ограничиваться изложением наиболее значимых результатов работы. Язык отчета должен быть точным и общедоступным.

2. Особое внимание должно быть уделено изложению мнения проверяемой организации о выводах высшего контрольного органа по итогам проверки.

## ***VII. КОНТРОЛЬНЫЕ ПОЛНОМОЧИЯ ВЫСШЕГО КОНТРОЛЬНОГО ОРГАНА***

### **Статья 18. Конституционная основа контрольных полномочий, контроль над управлением государственными финансами**

1. Основные контрольные полномочия высшего контрольного органа должны быть определены Конституцией; детали могут быть установлены законом.

2. Конкретные положения контрольных полномочий должны определяться в зависимости от условий и потребности соответствующих стран.

3. Все управление государственными финансами, независимо от того, отражены они в общем национальном бюджете или нет, должно быть объектом контроля высшего контрольного органа. Управление теми частями государственных финансов, которые исключены из национального бюджета, не должно выводиться из-под контроля высшего контрольного органа.

4. Путем проведения проверок высший контрольный орган должен стремиться к установлению четкой и ясной бюджетной классификации и как можно более простой и точной системы учета и отчетности в использовании государственных средств.

### **Статья 19. Контроль государственных органов и других организаций, находящихся за границей**

Как общий принцип, государственные органы и другие организации, созданные за границей, должны контролироваться высшим контрольным органом. Во время проверки таких организаций внимание должно быть обращено на соблюдение тех ограничений, которые установлены международным правом. Однако в случаях, когда на основе фактического материала доказана необходимость сокращения таких ограничений, могут быть внесены соответствующие изменения в международно-правовые документы.

### **Статья 20. Контроль за уплатой налогов**

1. Высший контрольный орган должен быть уполномочен проверять уплату налогов до максимально возможной степени и в ходе проверки просматривать личные досье об уплате налогов.

2. Контроль уплаты налогов в основном связан с проверкой ее законности и правильности. Однако, проверяя соблюдение закона о налогах, высший контрольный орган должен также изучать экономическую эффективность, организацию работы налоговых служб и исполнение плана поступления доходов и, если это необходимо, должен внести предложения по совершенствованию соответствующего законодательства.

### **Статья 21. Государственные контракты, государственные работы**

1. Значительные средства, расходуемые государственными органами на контракты и общественные работы, оправдывают особую тщательность проверки использования этих средств.

2. Публичное приглашение заявок на подряд для выполнения государственных контрактов является наиболее подходящим способом получения наиболее выгодного предложения по цене и качеству. В том случае, когда общественные заявки на подряд не приглашались, высший контрольный орган должен выяснить, по какой причине.

3. При проведении проверки общественных работ высший контрольный орган должен содействовать установлению подходящих стандартов для осуществления руководства такими работами.

4. Проверка общественных работ должна включать не только анализ правильности платежей, но и изучение эффективности управления строительством и качеством строительных работ.

### **Статья 22. Проверка оборудования по электронной обработке данных**

Уровень расходов на оборудование по электронной обработке данных требует также надлежащей проверки. Такие проверки должны носить системный характер, при этом особое внимание должно быть уделено планированию потребности, экономному использованию электронного оборудования, использованию контингента специалистов необходимой квалификации, подобранных предпочтительно из состава администрации проверяемой организации, предотвращению неправильного использования техники, полезности получаемой информации.

### **Статья 23. Промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием**

1. Расширение экономической деятельности правительств часто происходит в форме использования частных предприятий. Эти предприятия должны быть объектом контроля высшего контрольного органа, если правительство принимает существенное участие в них, особенно когда имеет место преобладающее участие, или оказывает доминирующее влияние на его деятельность.



2. Такие проверки целесообразно проводить по факту, а также следует изучать вопросы экономии и эффективности.

3. Отчеты о проверке таких предприятий, направленные в парламент и публикуемые в печати, должны быть составлены с учетом требований о необходимости соблюдения производственных и торговых секретов.

#### **Статья 24. Контроль организаций, субсидируемых государством**

1. Высший контрольный орган должен быть уполномочен проверять использование субсидий, предоставляемых из государственных фондов.

2. Если того требует цель проверки, особенно в тех случаях, когда субсидии в абсолютных значениях или относительно величины дохода либо капитала субсидируемого предприятия особенно высоки, проверка может охватывать все вопросы управления финансами на этом предприятии.

3. В случае обнаружения неправильного использования субсидий следует требовать возмещение потерь.

#### **Статья 25. Контроль международных и многонациональных организаций**

1. Международные и многонациональные организации, расходы которых покрываются за счет взносов стран-членов, требуют проведения внешней независимой проверки, подобных тем, которые проводятся в отдельных странах.

2. Хотя такие проверки должны проводиться с учетом структуры и задач соответствующей организации, они осуществляются по тем же направлениям, как и в случае ревизий на высоком уровне в странах-членах этих организаций.

3. Для того, чтобы обеспечить независимость таких проверок, члены внешней контрольной комиссии должны быть назначены главным образом из высших контрольных органов.

## Додаток Б

## МЕКСИКАНСЬКА ДЕКЛАРАЦІЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ [14]

*Преамбула*

XIX Конгрес Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), що зібрався у Мехіко:

- беручи до уваги, що правильне та ефективне використання державних фондів і ресурсів є однією з найважливіших передумов належного управління державними фінансами та результативності рішень відповідальних органів;

- беручи до уваги, що Лімська декларація (державних) керівних принципів аудиту (надалі – Лімська декларація) визначає, що Вищі органи фінансового контролю (ВОФК) можуть виконувати свої завдання, лише якщо вони є незалежними від об'єктів аудиту та захищені від зовнішнього впливу;

- беручи до уваги, для досягнення цієї мети, що для здорової демократії у кожній країні є необхідним існування ВОФК, незалежність якого гарантується законом;

- беручи до уваги, що Лімська декларація визначає, що державні установи не можуть бути абсолютно незалежними, вона також визначає, що ВОФК повинні мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання їх повноважень;

- беручи до уваги, що застосовуючи принципи незалежності, ВОФК можуть досягнути незалежності різними методами, використовуючи різні засоби гарантування;

- беручи до уваги, що положення, включені тут, служать для ілюстрації принципів та вважаються ідеальними для незалежних ВОФК. Визначено, що жодні ВОФК у даний час не відповідають усім наведеним положенням, і тому інший передовий досвід досягнення незалежності представлено в керівних принципах (рекомендаціях), що додаються, постановив:

Прийняти, опублікувати та поширити документ під назвою «Мексиканська декларація незалежності».

*Загальні положення*

Вищі органи фінансового контролю визнають вісім базових принципів, які витікають з Лімської декларації та рішень, прийнятих на XVII Конгресі INTOSAI (м. Сеул, Корея), як головні вимоги до належного аудиту державного сектору.

**Принцип 1**

Наявність відповідної та ефективної конституційної/статутної/правової структури та фактичне застосування положень цієї структури

Є необхідним прийняття законодавчих актів, які детально роз'яснюють ступінь незалежності ВОФК.

**Принцип 2**

Незалежність Голови та членів ВОФК (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків.

Відповідне законодавство детально визначає умови призначення, повторного призначення, проходження служби, звільнення та виходу на пенсію (відставки) Голови ВОФК та членів колегіальних інституцій, які:

- призначені, повторно призначені або звільнені за процедурою, що гарантує їх незалежність від виконавчої влади (див. ISSAI 11 – Керівні принципи та передовий досвід щодо незалежності ВОФК);
- призначаються на достатньо тривалий та фіксований строк (термін), що дозволяє їм виконувати свої повноваження без страху покарання;
- мають імунітет від судового переслідування за будь-яку дію, минулу або теперішню, яка є результатом належного виконання їх обов'язків, у випадку пред'явлення звинувачення.

**Принцип 3**

Достатньо широкі повноваження та повна свобода дій під час виконання функцій ВОФК

ВОФК повинні бути наділені повноваженнями здійснювати аудит:

- використання державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм незалежно від його юридичного статусу;
- надходження коштів до державного бюджету або державних установ, організацій, підприємств;
- законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій, підприємств;
- якості фінансового менеджменту та звітування;
- економності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ, організацій, підприємств.

Крім випадків, коли цього вимагає законодавство, ВОФК не здійснюють аудит політики урядових або державних установ, організацій, підприємств і обмежуються здійсненням аудиту реалізації політики.

Поважаючи закони, прийняті щодо них законодавчою владою, ВОФК є вільними від контролю або втручання з боку органів законодавчої та виконавчої влади в наступному:

- виборі питань аудиту;
- плануванні, розробці програми, проведенні, звітуванні та відстеженні результатів аудитів;
- організації та управлінні ВОФК;
- виконанні їх рішень, якщо застосування санкцій передбачено повноваженнями ВОФК.

ВОФК не повинні бути втягнуті та здаватися втягнутими в будь-якій формі та в жодному разі до управління організацій, що перевіряються.

ВОФК зобов'язані гарантувати, що їх співробітники не знаходяться в надто тісних відносинах з об'єктами, які перевіряються, таким чином, вони залишаються об'єктивними та справляють враження об'єктивних.

ВОФК повинні мати повну свободу дій стосовно виконання своїх обов'язків, співпрацювати з урядовими або державними установами, організаціями, підприємствами, які прагнуть вдосконалити використання та управління державними фондами (коштами).

ВОФК повинні використовувати відповідні організаційні (стандарти діяльності) та аудиторські стандарти, а також кодекс етики, які базуються на офіційних документах INTOSAI, Міжнародної федерації бухгалтерів чи інших органів, що займаються розробкою стандартів.

ВОФК повинні надавати річний звіт законодавчому або іншим державним органам (відповідно до вимог Конституції, статутів або законодавства) з метою подальшого його оприлюднення.

#### **Принцип 4**

Необмежений доступ до інформації

ВОФК повинні мати відповідні повноваження щодо своєчасного, необмеженого, прямого та вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації, потрібних для належного виконання своїх обов'язків, визначених законодавством.

#### **Принцип 5**

Право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності

ВОФК не повинні бути обмеженими у звітуванні за результатами своєї аудиторської діяльності. Вони повинні бути зобов'язані законом звітувати щонайменше один раз на рік за результатами своєї аудиторської діяльності.

#### **Принцип 6**

Самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів

ВОФК вільні приймати рішення стосовно змісту своїх аудиторських звітів.

ВОФК вільні робити зауваження та рекомендації в своїх аудиторських звітах, враховуючи, якщо потрібно, точку зору об'єкта аудиту.

Законодавство встановлює мінімальні вимоги щодо звітування ВОФК щодо результатів аудиту та особливі питання, які повинні бути предметом офіційних аудиторських висновків (або сертифікату).

ВОФК вільні вирішувати час написання своїх аудиторських звітів, за винятком особливих вимог до звітування, які встановлені законодавством.

ВОФК можуть задовольняти спеціальні запити щодо проведення розслідувань або аудитів з боку законодавчого органу в цілому, або одного з його комітетів, чи уряду.

ВОФК вільні публікувати та розповсюджувати свої звіти після їх офіційного оприлюднення або подання на розгляд відповідному державному органу, як визначено законодавством.

#### **Принцип 7**

Наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій ВОФК

ВОФК надають свої звіти законодавчому органу, одному з його комітетів чи керівництву об'єкта аудиту за необхідності для розгляду та виконання рекомендацій із метою застосування коригуючих заходів.

ВОФК мають власну внутрішню систему відстеження виконання своїх рекомендацій (систему моніторингу) для отримання впевненості щодо належного сприйняття об'єктами аудиту висновків аудиту та рекомендацій ВОФК, законодавчого органу, одного з його комітетів або керівництва об'єкта аудиту за необхідності.

ВОФК надають свої звіти щодо моніторингу виконання рекомендацій законодавчому органу, одному з його комітетів або керівництву об'єкта аудиту для розгляду та вжиття заходів, навіть якщо ВОФК мають власні законодавчо визначені повноваження вживати санкції.

#### **Принцип 8**

Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів

ВОФК повинні мати в наявності необхідні та раціональні людські, матеріальні та грошові ресурси; виконавча влада не повинна контролювати або управляти доступом до цих ресурсів. ВОФК управляють власним бюджетом та розподіляють його за призначенням.

Законодавчий орган або один із його комітетів несе відповідальність за гарантування того, що ВОФК має належні ресурси для виконання своїх повноважень.

ВОФК мають право безпосередньо звертатися до законодавчого органу, якщо надані ресурси є недостатніми для виконання ними своїх повноважень.

*XIX Конгрес INTOSAI, листопад 2007 року  
м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати*

## Додаток В

## СТАНДАРТИ З АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ [106]

*Глава I. Загальні принципи аудиту державних фінансів*

1.0.1. Загальна основа системи стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) була розроблена на базі Лімської та Токійської декларацій, документів, ухвалених на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй із питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів в країнах, що розвиваються.

1.0.2. Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії (див. перелік):

- (а) базові принципи;
- (б) загальні стандарти;
- (в) стандарти проведення аудиту;
- (г) правила складання звітів.

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних. Ці стандарти мають розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах вищого органу фінансового контролю (ВОФК).

1.0.3. Базові принципи – це прогнози, передумови, логічні принципи та умови, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки; ці загальні основи дозволяють аудитору складати висновки і звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

1.0.4. Базові принципи та стандарти аудиту мають бути взаємопов'язаними. Вони спрямовують роботу аудитора, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Якість результатів перевірки оцінюється саме крізь призму стандартів аудиту.

1.0.5. Право тлумачити та пояснювати ці стандарти, зміни та доповнення до яких може вносити Конгрес INTOSAI, має тільки Виконавчий комітет.

1.0.6. Базові принципи передбачають:

(а) Вищий орган фінансового контролю має забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом аудиторського суду чи для діяльності ВОФК, яка не пов'язана з фінансовим аудитом. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються і до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість здійснення такої діяльності (див. пункт 1.0.8).

(б) ВОФК має формувати власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів (див. пункт 1.0.15).

(в) В міру формування суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи та органи подавати звіти (див. пункт 1.0.20).

(г) Створення в системі управління належних інформаційних систем, методичних підходів із питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язань суб'єктами перевірки стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістом фінансової й іншої інформації відповідають уповноважені особи цих суб'єктів (див. пункт 1.0.23).

(г) Уповноважені державні органи повинні забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової та фінансової інформації та її опублікування і враховують потреби управління. Об'єкти аудиту мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів (див. пункт 1.0.25).

(д) Дотримання прийнятих принципів бухгалтерського обліку дозволяє чітко встановлювати фінансові ситуацію та результати (див. пункт 1.0.28).

(е) Існування належної системи внутрішнього управління і контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень (див. пункт 1.0.30).

(є) Доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які зобов'язують об'єкти аудиту постійно надавати ВОФК всю інформацію, необхідну для всебічної оцінки діяльності, що підлягає аудиту (див. пункт 1.0.32).

(ж) ВОФК повинні мати повноваження перевіряти всю діяльність (див. пункт 1.0.34).

(з) ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності техніки перевірки з метою досягнення точності оцінки результатів (див. пункт 1.0.45).

1.0.7. Нижченаведені пункти підкреслюють важливість базових принципів аудиту.

1.0.8. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що Вищий орган фінансового контролю повинен забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом аудиторського суду чи для діяльності ВОФК, яка не стосується перевірки фінансів. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість такої діяльності (див. пункт 1.0.6 (а)).

1.0.9. Загалом важливою вважається будь-яка стаття доходів або витрат, знання якої може вплинути на користувача фінансових звітів чи внести зміни до звіту про результати перевірки.

1.0.10. Ступінь відносної важливості дозволяє визначити критерії оцінки результатів діяльності установ, що перевіряються. Однак для встановлення ступеня важливості можуть також мати значення характер або характеристики статті витрат чи групи таких статей у системі фінансової документації, якщо, наприклад, законодавчі чи нормативно-правові положення вимагають окремого зазначення такої статті незалежно від сумарних результатів.

1.0.11. Відносна важливість може залежати не тільки від величини та характеру статті, але також від контексту, в якому вона розглядається. Наприклад, таку статтю можна розглядати під кутом зору:

- (а) загальної думки щодо фінансової звітності;
- (б) цілого показника, частиною якого є ця стаття;
- (в) статей, із якими вона пов'язана;

(г) відповідно до аналогічних статей витрат, зареєстрованих у попередні роки.

1.0.12. ВОФК часто здійснюють діяльність, яка по суті не має нічого спільного із аудитом, але сприяє поліпшенню управління. Тут мова може йти, наприклад, про (а) збір даних без їхнього суттєвого аналізу, (б) роботу юридичного характеру, (в) поінформування законодавчих органів у тому, що стосується розгляду проектів бюджетів, (г) надання допомоги законодавцям шляхом пошуку документів та консультування за змістом цих документів, (г) адміністративні завдання, (д) автоматизовану обробку даних. Така діяльність, що безпосередньо не пов'язана з аудитом, є джерелом корисної інформації для керівників і тому їй належить завжди бути високоякісною.

1.0.13. З огляду на позицію та структуру деяких ВОФК, стандарти аудиту можуть не застосовуватися у повному обсязі до всіх аспектів їхньої діяльності. Наприклад, колегіальний та судовий спосіб діяльності аудиторських судів надає деяким аспектам їхньої роботи характер, який повністю відрізняється від системи фінансового аудиту та аудиту результативності, що проводяться ВОФК, організованими за ієрархічним принципом та очолюваними головним аудитором або головним контролером.

1.0.14. Для забезпечення якісної роботи необхідно застосовувати відповідні стандарти. Такі стандарти визначаються залежно від цілей конкретного виду діяльності чи завдання. Для забезпечення високої якості результатів своєї роботи ВОФК повинен визначити свою стратегію щодо застосування стандартів INTOSAI або визначити інші конкретні стандарти, яких необхідно дотримуватися під час здійснення різних видів діяльності, що виконує ця організація.

1.0.15. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що ВОФК повинен формувати власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів (див. пункт 1.0.6 (б)).

1.0.16. Важливим елементом для прийняття аудитором рішення стосовно визначення секторів і конкретних питань для перевірки, а також характеру, часу і обсягів тестів і процедур перевірки є доказова інформація (докази).



1.0.17. У випадку конфлікту із методичними документами, що регулюють бухгалтерський облік і перевірку рахунків в тих чи інших державних установах, пріоритет надається положенням, які наділяють ВОФК контрольними повноваженнями; якими керується ВОФК. У зв'язку із виникненням цілого ряду ситуацій, пов'язаних із невідповідністю методичних документів, Стандарти INTOSAI з аудиту і, безумовно, будь-які інші стандарти не можуть бути ні нормативними, ні обов'язковими для ВОФК чи його співробітників.

1.0.18. ВОФК кожної країни повинен визначити, якою мірою стандарти зовнішнього аудиту відповідають його конкретним повноваженням. При цьому ВОФК має усвідомлювати, що Стандарти INTOSAI з аудиту віддзеркалюють існування великого консенсусу між повноваженнями аудиторів державних фінансів різних країн, і відповідно ВОФК кожної країни повинен докладати зусилля для їхнього застосування, якщо вони не суперечать його повноваженням. ВОФК повинен намагатися усунути суперечливі моменти, якщо це може сприяти прийняттю задовільних стандартів.

1.0.19. Мета деяких положень, що визначають повноваження ВОФК, зокрема тих із них, що стосуються перевірки фінансових звітів, може сильно наближатися до мети перевірок, які здійснюються в приватному секторі. До того ж положення, ухвалені офіційними інстанціями стосовно фінансових звітів приватних підприємств, можуть застосовуватися і для перевірки державних фінансів.

1.0.20. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що із формуванням суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи інституції, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність, що вимагає запровадження процедури, яка зобов'язувала б їх подавати такі звіти (див. пункт 1.0.6 (в)).

1.0.21. В деяких країнах ВОФК підзвітні голові держави чи державній раді; але частіше вони звітують парламенту, який контролює їхню діяльність безпосередньо або через органи державного управління. Деякі ВОФК мають статус судового органу. Свої судові повноваження вони здійснюють відповідно до особливостей кожної країни стосовно рахунків, бухгалтерів чи навіть розпорядників бюджетних коштів. Рішення та ухвали, які проголошуються цими установами, природно доповнюють покладений на них адміністративний контроль, внаслідок чого їхні судові повноваження повинні вписуватися в логіку цілей зовнішнього контролю загалом і, зокрема, цілей, які стосуються бухгалтерського обліку.

1.0.22. Державні компанії також зобов'язані звітувати про свою діяльність. Комерційні підприємства можуть належати до державного сектору; наприклад, можна згадати компанії, створені згідно з законом або постановою уряду, чи ті, в яких уряд має контрольний пакет акцій. Незалежно від їхньої внутрішньої організації, напрямків діяльності, ступеня самостійності чи фінансових положень, які є чинними для них, такі структури завжди підзвітні найвищому законодавчому органу.

1.0.23. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що створення в системі управління належних систем інформації, методичних документів із питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язання стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістом фінансової й іншої інформації відповідають посадові особи установ, що використовують бюджетні кошти (див. пункт 1.0.6 (г)).

1.0.24. Точність та наявність інформації й фінансових відомостей свідчать про фінансове становище та результати фінансової діяльності відповідної інституції. Остання також зобов'язана розробити практичну систему надання корисної, об'єктивної та точної інформації.

1.0.25. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що Уповноважені органи мають забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової й фінансової інформації та її опублікування і враховують потреби управління. Об'єкти контролю мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів (див. пункт 1.0.6 (г)).

1.0.26. ВОФК мають тісно співпрацювати із організаціями, які встановлюють стандарти бухгалтерського обліку, для того щоб ці стандарти якнайкраще відповідали потребам державного управління.

1.0.27. ВОФК повинні також рекомендувати об'єктам аудиту визначати цілі у такий спосіб, щоб вони піддавалися кількісному вимірюванню, були чіткими і щоб при цьому зазначалися очікувані результати.

1.0.28. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що завдяки постійному дотриманню прийнятих стандартів бухгалтерського обліку результати фінансової діяльності будуть адекватно відображатись у звітності (див. пункт 1.0.6 (д)).

1.0.29. Якщо застосування стандартів бухгалтерського обліку на постійній основі є передумовою точного визначення ситуації, то це означає, що структура, яка перевіряється, повинна не тільки дотримуватися адаптованих до конкретної ситуації стандартів бухгалтерського обліку, але й застосовувати ці стандарти на постійній основі. В той же час аудитор не може вважати постійне застосування таких стандартів вирішальним доказом точності різних фінансових звітів. Для того, щоб дійти висновку, що ці фінансові звіти точно відображають реальну ситуацію, аудитор не може спиратися виключно на критерій послідовного застосування стандартів бухгалтерського обліку. Це свідчить про те, що стандарти аудиту насправді становлять лише мінімальну частину того, що аудитор має перевірити для виконання свого завдання. Доцільність виходити за межі встановленого мінімуму аудитор вирішує на свій розсуд.

1.0.30. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що існування належної системи внутрішнього управління і контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень (див. пункт 1.0.6 (е)).

1.0.31. Розробляти належну систему внутрішнього управління і контролю для захисту своїх ресурсів має об'єкт аудиту, а не аудитор. Об'єкт

аудиту також повинен забезпечувати проведення внутрішніх перевірок і дотримання чинних законів і нормативних актів, а також має забезпечити прийняття правильних і чесних рішень. Однак, якщо, на думку аудитора, внутрішні перевірки здійснюються незадовільно чи взагалі не проводяться, він повинен запропонувати об'єкту аудиту шляхи розв'язання цієї проблеми або зробити відповідні рекомендації.

1.0.32. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які спрощують для об'єктів аудиту порядок надання інформації ВОФК, що необхідна для повноцінного здійснення аудиторської діяльності (див. пункт 1.0.6. (є)).

1.0.33. Для бездоганного виконання свого завдання ВОФК повинна мати доступ до джерел інформації та мати можливість зустрічатися із керівниками та співробітниками об'єкта аудиту. Проблеми, що у майбутньому можуть постати на цьому терені, будуть усунуті із прийняттям положень, які законодавче закріплюють порядок доступу аудитора до джерел інформації та контактування із відповідними особами.

1.0.34. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що ВОФК повинні мати повноваження перевіряти всю діяльність об'єкта аудиту (див. пункт 1.0.6 (ж)).

1.0.35. Як правило, ВОФК створюються найвищим законодавчим органом або конституцією. Інколи деякі повноваження ВОФК визначаються не в конкретних законодавчих положеннях, а і в угоді. Загалом закон або нормативний акт про створення ВОФК визначає його організаційну форму (палата, рада, комісія, державна служба чи міністерство), порядок здійснення повноважень, тривалість повноважень, обсяг повноважень, обов'язків, функцій та коло завдань. В законі або нормативному акті також можуть зазначатися інші правила здійснення ВОФК своїх функцій.

1.0.36. Незалежно від характеру ухвалених положень, головною функцією ВОФК є підтримка принципів, згідно з якими всі структури мають публічно звітувати про свою діяльність. В деяких країнах ВОФК функціонує у вигляді суду у складі суддів, юрисдикція якого поширюється на бухгалтерів державного сектору, що мають йому звітувати. Така судова влада вимагає від ВОФК визнавати будь-яку особу, уповноважену розпоряджатися державними коштами, як бухгалтера, що підсудний ВОФК як посадова особа.

1.0.37. Між такою судовою владою та іншими параметрами аудиту існує важлива взаємодоповнюваність. Ці параметри повинні вважатися такими, що стосуються логіки загальних цілей зовнішнього контролю, зокрема цілей бухгалтерського обліку.

1.0.38. На рівні державних фінансів сфера діяльності ВОФК включає аудит законності й правильності, аудит результативності.

1.0.39. Аудит законності й правильності передбачає такі операції:

(а) засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку та оцінку бухгалтерської документації і підготовку висновку стосовно фінансових звітів;

(б) засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату в цілому;

(в) перевірка операцій та фінансової системи, а також оцінка стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства та нормативних актів;

(г) перевірка системи внутрішнього управління і контролю та функцій внутрішнього аудиту;

(г) перевірка правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту;

(д) відзначення всіх інших моментів, які були виявлені під час перевірки або мають відношення до неї, які ВОФК вважає за необхідне відзначити;

1.0.40. Аудит результативності передбачає визначення обсягів економічності, результативності та ефективності:

(а) визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практики та принципів і впровадженню ефективної управлінської політики;

(б) перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів і перевірка систем інформації, оцінки результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

(в) перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими.

1.0.41. Буває так, що відповідні сфери перевірки законності, правильності і оцінка результатів переплітаються між собою; у такому випадку класифікація того чи іншого з цих аудитів залежатиме від їхньої кінцевої мети.

1.0.42. У багатьох країнах аналіз політичних принципів, на які спираються державні програми, не включається до сфери аудиту результативності. Для сприяння застосуванню вищим органом фінансового контролю належних стандартів аудиту статус ВОФК за будь-яких обставин має чітко визначати його повноваження та завдання у сфері аудиту результативності, і це стосується всіх напрямків діяльності уряду.

1.0.43. В деяких країнах конституція або чинне законодавство не наділяють ВОФК повноваженнями контролювати «ефективність» або «результативність» управління фінансовою діяльністю виконавчої влади. Оцінка доцільності та корисності адміністративних рішень та ефективності управління належить до сфери компетенції міністрів, яким доручено організацію функціонування адміністративних служб і які несуть відповідальність за свою роботу перед законодавчим корпусом. Термін, який у такому випадку видається більш адекватним для визначення контрольних функцій ВОФК, що виходять за межі традиційного розуміння аудиту законності, – це «аудит ефективності управління». Така перевірка передбачає аналіз державних витрат у розумінні загальних принципів належного врядування. Два види аудиту – законності та ефективності управління – в

дійсності можуть бути об'єднані в один захід, тим більше, що вони доповнюють одне одного, при цьому аудит законності може бути підготовчим етапом аудиту ефективності управління, що сприяє зрештою виправленню ситуації, яка виникла внаслідок порушень на терені законності.

1.0.44. Керівників державних органів можна було б більш ефективно примушувати виконувати їхній обов'язок звітувати, якби повноваження ВОФК включали його право здійснювати чи давати доручення стосовно методів здійснення аудиту законності, правильності, оцінки результатів діяльності всіх установ, підприємств та організацій державної форми власності.

1.0.45. Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності системи перевірки точності оцінки результатів (див. пункт 1.0.6 (з)).

1.0.46. Зростаюча роль аудиторів змушуватиме їх застосовувати та розробляти нову техніку та методологію визначення ефективності та обґрунтованості висновків щодо оцінки підконтрольних організацій. При цьому аудитори повинні застосовувати техніку та методологію, які використовуються на інших напрямках.

1.0.47. Сфера застосування стандартів, яких дотримується ВОФК, залежатиме від кола його контрольних повноважень.

## ***Глава II. 2.1. Загальні стандарти аудиту державних фінансів***

2.1.1. У цій главі розглядаються загальні стандарти аудиту державних фінансів. Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації аудитора та/або ВОФК, який вони повинні мати для компетентного та ефективного виконання свого завдання щодо застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

2.1.2. Загальні стандарти аудиту передбачають прийняття кожним ВОФК власної політики та дотримання ним процедур, які мають на меті:

(а) добір персоналу належної кваліфікації (див. пункт 2.1.3);

(б) створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі аудиторів й інших співробітників ВОФК;

(в) підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів (див. пункт 2.1.13);

(г) використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників та визначення напрямів, за якими у ВОФК немає спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності та належного розподілу повноважень; уважне та старання досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею (див. пункт 2.1.15);

(г) аналіз результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК (див. пункт 2.1.25).

2.1.3. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають вироблення кожним ВОФК кадрової політики, а також розробку та дотримання ним необхідних процедур щодо реалізації цієї політики, з метою добору персоналу належної кваліфікації (див. пункт 2.1.2 (а)).

Чому добирання якісного персоналу є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступному пункті.

2.1.4. Співробітники ВОФК повинні мати вищу освіту за їхніми спеціальностями та належні підготовку і досвід. ВОФК має регулярно встановлювати та переглядати вимоги стосовно мінімального рівня підготовки аудиторів, які добираються.

2.1.5. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, також передбачають вироблення кожним ВОФК такої політики, розробку та дотримання ним таких процедур, які мають на меті створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі аудиторів й інших співробітників ВОФК (див. пункт 2.1.2 (б)).

Чому створювання умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступних пунктах.

2.1.6. ВОФК повинен вживати всіх необхідних заходів для надання своїм співробітникам можливості постійно підвищувати свій професійний рівень або на курсах у самому відомстві, або шляхом заохочення їх до навчання в системі освіти, що функціонує в країні.

2.1.7. Для спрощення процесу планування перевірок і визначення потреб свого персоналу у підвищенні кваліфікації ВОФК має регулярно складати перелік необхідних спеціальностей.

2.1.8. ВОФК повинен регулярно визначати та переглядати критерії просування по службі своїх аудиторів й інших співробітників, зокрема стосовно вимог до рівня кваліфікації.

2.1.9. ВОФК повинен виробити політику та дотримуватися процедур, які мають на меті підвищення професійного рівня аудиторського персоналу у всьому, що стосується методології та методики, які використовуються під час всіх здійснюваних ним перевірок.

2.1.10. Персонал ВОФК має добре знати інституційний контекст, зокрема роль законодавчого органу, правові та інституційні положення, що регулюють діяльність та статuti державних установ-розпорядників бюджетних коштів. Він також повинен добре знати стандарти аудиту, політику, процедури та методи роботи ВОФК.

2.1.11. Перевірка фінансових механізмів, бухгалтерської документації та фінансових звітів вимагає наявності бухгалтерської підготовки та підготовки з суміжних дисциплін, а також знання законодавства і нормативних актів, які стосуються сфери відповідальності ревізованої структури. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової

підготовки в таких галузях знань, як державне управління, економіка та соціальні науки.

2.1.12. ВОФК повинен заохочувати свій персонал до членства в професійних фахових організаціях і до участі в роботі таких установ.

2.1.13. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають прийняття кожним ВОФК політики та дотримання ним процедур, які мають на меті підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення аудиторських перевірок (див. пункт 2.1.2 (в)).

Чому встановлювання таких директив є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступному пункті.

2.1.14. Для забезпечення належної якості перевірок ВОФК необхідно спілкуватися зі своїми співробітниками, надаючи їм вказівки, та публікувати посібник із політики, стандартів і практики ВОФК, що регулярно поновлюються.

2.1.15. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають прийняття кожним ВОФК своєї політики та дотримання ним процедур, які мають на меті використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня та визначення спеціальностей, за якими ВОФК не має необхідних фахівців; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення аудиторських перевірок та належного розподілу повноважень; уважне та старанне досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею (див. пункт 2.1.2 (г)).

Чому залучання фахівців є одним із загальних стандартів, пояснюється у наступних пунктах.

2.1.16. З одного боку, слід визначити засоби, необхідні для належного здійснення кожного аудиту, щоб аудит проводили фахівці, які мають відповідну кваліфікацію, з іншого боку, необхідно контролювати кадри, що займаються цим аудитом.

2.1.17. Коло спеціальностей, необхідних для кожного аудиту, змінюватиметься залежно від типу запланованого аудиту. Всім аудиторам зовсім не обов'язково бути компетентними в усіх без винятку питаннях аудиту. Політика та процедури добору фахівців для аудиту повинні принаймні передбачати наявність персоналу, кваліфікація якого задовольняє вимоги виконання поставлених завдань, щоб для кожної перевірки члени аудиторської групи мали необхідні кваліфікацію та досвід.

2.1.18. ВОФК у разі необхідності повинен мати змогу залучати фахівців зі сторони, оскільки у низці випадків тільки їхня кваліфікація та компетентність у питаннях, які підлягають перевірці, дозволять зробити відповідні висновки та підготувати звіт і рекомендації, що будуть належним чином обґрунтовані. Залежно від конкретних обставин, ВОФК має вирішувати, чи може його персонал відповідати вимогам перевірки, чи він мусить звертатися по допомогу фахівців зі сторони.

2.1.19. Застосовування належної кадрової політики та процедур відіграють вирішальну роль у справі забезпечення компетентного керів-

ництва з боку ВОФК. ВОФК повинен стежити, щоб контрольні заходи планувалися і здійснювалися компетентними аудиторам, які досконало знають стандарти, методи роботи ВОФК, його сферу контрольної діяльності та його особливості.

2.1.20. Коли повноваження ВОФК передбачають перевірку фінансових звітів усіх установ державної влади, групи аудиторів повинні бути спроможними робити та узагальнювати оцінку методів бухгалтерського обліку в різних відомствах, а також заходів із оцінки координації та систем контролю, що застосовуються центральними органами. Групи аудиторів повинні, з одного боку, глибоко знати стандарти бухгалтерського обліку в державних установах і стандарти перевірки фінансових операцій органів державної влади, а з іншого боку, мати досвід застосування техніки проведення аудитів, яку ВОФК використовує для цього.

2.1.21. У випадках, коли ВОФК у допустимі строки не може здійснити всі необхідні перевірки, в тому числі перевірку всіх операцій кожного об'єкта аудиту, необхідно визначити критерії вибору типів перевірки, які дозволяють у строки, передбачені для проведення цих перевірок, скласти з максимально можливою точністю висновки щодо того, як кожний об'єкт аудиту виконав свої обов'язки розпорядника державними коштами.

2.1.22. Для якнайкращого використання своїх ресурсів ВОФК має віддавати перевагу перевіркам, які повинні здійснюватися у строки, встановлені законом. Враховуючи цей чинник, необхідно ретельно спланувати роботу та в рамках загального плану визначити першочерговість інших перевірок, які ВОФК здійснює на свій розсуд.

2.1.23. Щоб визначені пріоритети жодним чином не зашкоджували якості результатів всіх перевірок, передбачених статусом ВОФК, він має ретельно вивчати всю наявну інформацію. Ведення бази даних, що містить інформацію про структуру, функції та операції організацій об'єктів аудиту, дозволяє ВОФК бути поінформованою про найважливіші моменти чи виявляти їх, а також знати ділянки, на яких можна поліпшити управління.

2.1.24. Деякі співробітники ВОФК повинні володіти повноваженнями щодо надання дозволів на проведення кожної перевірки. У такому дозволі чітко визначаються цілі аудиту, його масштаби та питання, які підлягають особливо ретельній перевірці, кадрові ресурси (кваліфікація та коло аудиторів, яким доручається здійснити перевірку), план нарад для обговорення ходу перевірки, строки, у які перевірки на місцях мають бути завершені, а також дата подання звіту про результати аудиту.

2.1.25. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають: вироблення кожним ВОФК політики та дотримання нею процедур, які мають на меті здійснення аналізу результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур самого ВОФК (див. пункт 2.1.2 (г)).

Чому аналіз результативності та ефективності стандартів і процедур є одним із загальних стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

2.1.26. З огляду на важливість гарантування високої якості роботи ВОФК, останній повинен приділяти особливу увагу заходам із забезпечення



якості здійснюваних аудитів. Для того щоб такі заходи були результативними, вони повинні забезпечуватися належними ресурсами. Ці ресурси мають обов'язково використовуватися з урахуванням очікуваних результатів.

2.1.27. ВОФК повинен виробити та прийняти політику і дотримуватися процедур, які мають на меті:

(а) сприяти належному здійсненню заходів із забезпечення високої якості аудитів;

(б) забезпечувати високу якість звітів за результатами перевірок;

(в) сприяти удосконаленню роботи та виправленню виявлених недоліків.

2.1.28. Для забезпечення високої якості результатів, на додаток до оцінки роботи членів аудиторської групи самим керівником цієї групи, також доцільно, щоб ВОФК затвердив положення про систему внутрішнього управління і контролю, який дозволяє перевіряти якість результатів роботи. Якість планування, порядок здійснення низки перевірок і їхні висновки можуть ретельно розглядати кваліфіковані співробітники ВОФК, які не були залучені до цих перевірок. Для виконання такого аналізу якості проведення перевірок особи, що були залучені до такого внутрішнього аудиту, можуть радитися із керівниками відповідних перевірок і регулярно інформувати керівництво ВОФК про свої висновки.

2.1.29. ВОФК необхідно затвердити широку програму стосовно системи внутрішнього управління і контролю, яка дозволить йому забезпечити ефективне керівництво своєю роботою та високу якість результатів цієї роботи.

2.1.30. Вдосконалюючи систему внутрішнього управління і контролю і, можливо, залучаючи незалежних експертів до оцінки своєї роботи, ВОФК зможе підвищувати якість виконуваної ним роботи.

2.1.31. В деяких країнах перевірка законності набуває форми попереднього аудиту державних витрат через аудит відповідності нормам таких витрат самим ВОФК.

2.1.32. Загалом попередній аудит має полягати в перевірці, яка здійснюється в певний момент, коли вона може запобігти тому чи іншому порушенню.

2.1.33. На відміну від аудиту за фактом (a posteriori), під час якого порушення виявляються постфактум, і через що їх важче виправляти, попередній аудит супроводжується негайною санкцією: заборонаю заліку статті витрат у разі виявлення ВОФК порушення закону чи вимог бухгалтерського обліку.

2.1.34. Деякі ВОФК беруть участь у розробці та/або рецензуванні й затвердженні систем бухгалтерської звітності, а потім, коли такі системи починають функціонувати, відстежують їхнє використання.

2.1.35. ВОФК повинен пильнувати, щоб чинні стандарти застосовувалися як до попереднього аудиту, так і аудиту за фактом (a posteriori),

а також, щоб випадки порушення відповідних стандартів належним чином документувалися.

## **2.2. Правила професійної етики**

2.2.1. Стандарти аудиту передбачають, що:

- (а) аудитор і ВОФК повинні бути незалежними (див. пункт 2.2.2;
- (б) ВОФК має стежити за тим, щоб між аудиторами та об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів (див. пункт 2.2.31.);
- (в) аудитор і ВОФК повинні мати належну компетентність (див. пункт 2.2.33);
- (г) аудитор і ВОФК мають сумлінно застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують контрольні заходи, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірки, а також рекомендації (див. пункт 2.2.39).

### **Незалежність**

2.2.2. Загальні стандарти щодо спільних дій аудитора та ВОФК передбачають, що: аудитор і ВОФК повинні бути незалежними (див. пункт 2.2.1. (а)).

Чому незалежність є одним із загальних стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах. Пункти 2.2.5–2.2.12 стосуються незалежності аудитора та ВОФК від законодавчої влади, пункти 2.2.13–2.2.24 – незалежності від виконавчої влади, а пункти 2.2.25–2.2.29 – незалежності від об'єкту аудиту.

2.2.3. Незалежність та об'єктивність мають непересічне значення у будь-якій країні безвідносно до її політики в галузі контролю та аудиту. Відповідна незалежність від законодавчої та виконавчої влади видається необхідною для належного здійснення аудиту, метою якого є отримання результатів, що заслуговують на довіру.

2.2.4. В країнах, де законодавчий орган формується через вибори і є відокремленим від виконавчої гілки влади (незалежно від того, чи є членами законодавчого органу посадовці виконавчої влади, чи ні), чітко визначити та застосувати критерії незалежності ВОФК нескладно. Враховуючи, що подібна ситуація існує в більшості країнах-членах INTOSAI, стандарти, що зараз нами розглядаються, містять критерії незалежності, що застосовуються в цих країнах. Хоча при цьому вони там пройшли свою адаптацію та до них вносились деякі зміни та доповнення.

2.2.5. Законодавчий орган є головним, хто використовує результати діяльності ВОФК. Повноваження ВОФК встановлюються Конституцією або законодавчим органом, тому практика, коли ВОФК звітує про свою роботу законодавчому органу, є поширеною. Існує необхідність тісної співпраці ВОФК із законодавчим органом, зокрема із його комітетами, уповноваженими розглядати діяльність ВОФК. Така співпраця дозволяє ретельно контролювати роботу ВОФК.

2.2.6. До того ж звіт про виконання державного бюджету, важливі результати адміністративних перевірок, а також суперечності та конфлікти,

що виникають із об'єктами аудиту, доводяться до відома законодавчого органу або в окремих поданнях, або в річному звіті.

2.2.7. У разі потреби законодавчий орган може створити спеціальну комісію, якій буде доручено розглядати у присутності міністрів і представників об'єктів аудиту зауваження, які містяться у звітах ВОФК та його окремих поданнях. Міцні стосунки між законодавчим органом і ВОФК можуть ще більше конкретизуватися через завдання інформувати про бюджетні питання, а також через надання допомоги парламентським комітетам, які розглядають проекти бюджетів.

2.2.8. ВОФК може надавати законодавцям інформацію про звіти за результатами перевірок, але тут важливим моментом є збереження ним своєї незалежності від політичної влади для забезпечення можливості виконувати свої завдання. Тому ВОФК не повинен за жодних обставин діяти чи створювати уявлення, що він діє на замовлення якоїсь політичної сили.

2.2.9. ВОФК має дотримуватися законів, ухвалених парламентом, але для збереження своєї незалежності він не повинен керуватися жодними вказівками законодавчого органу стосовно підготовки, планування чи здійснення аудиту. ВОФК повинен мати право, з одного боку, визначати свої пріоритети та планувати свою роботу згідно із наданими йому повноваженнями, а з іншого боку – також визначати методи своєї роботи.

2.2.10. В деяких країнах контроль системи управління фінансової діяльності виконавчої влади є виключною компетенцією виборних органів, і тому ВОФК виконує від імені парламенту – а інколи й інших законодавчих органів зокрема регіонального рівня – завдання здійснення зовнішнього контролю (аудиту) прибуткової та видаткової частини відповідних бюджетів. У такому разі під час підготовки та планування перевірок ВОФК необхідно враховувати вимоги, які виборні органи встановлюють для таких спеціальних перевірок. Утім, важливо, щоб ВОФК мав можливість на свій розсуд визначати, у який спосіб він здійснюватиме такі аудити, в тому числі задовольнятиме запити парламенту.

2.2.11. Вважається нормальною практикою, коли у законодавстві визначаються мінімальні вимоги до складання звітів за результатами перевірок, включаючи коло питань, з яких аудитор повинен сформулювати свою точку зору, та строки підготовки таких звітів. Однак при цьому повинна бути забезпечена гнучкість положень, що регулюють порядок надання ВОФК звітів законодавчому органу, відсутність в них обмежень стосовно змісту чи періодичності подання звітів, що дозволить ВОФК зберігати свою незалежність.

2.2.12. Законодавчий орган має забезпечити ВОФК достатніми ресурсами, в той час як останній зобов'язаний звітувати йому про їхнє використання.

2.2.13. Може статися так, що виконавча гілка влади та ВОФК будуть зацікавлені у тому, щоб посилити відповідальність розпорядників державними коштами за свою роботу. Однак для виконавчої влади ВОФК є зовнішнім аудитором. Тому звіти ВОФК у таких випадках повинні мати на

меті привернення уваги державних органів на виявлені недоліки та наданні їм відповідних рекомендацій. Необхідно пильнувати за тим, щоб ВОФК ніколи не перебирав на себе функції виконавчої влади у спосіб, який може вважатися доказом відсутності його незалежності та об'єктивності під час здійснення ним своїх повноважень.

2.2.14. Для незалежності ВОФК важливо, щоб виконавча гілка влади не давала йому жодних вказівок стосовно здійснення ним своїх повноважень. Вона не повинна зобов'язувати ВОФК ні здійснювати, ні змінювати, ні скасовувати перевірки, ні вилучати чи переробляти тлумачення фактів, висновків чи рекомендацій.

2.2.15. Доцільно, щоб ВОФК та виконавча гілка влади співпрацювали в деяких питаннях. ВОФК може консультувати виконавчу владу стосовно правил і стандартів бухгалтерського обліку чи форми фінансових звітів, не втручаючись у ці сфери прямо чи опосередковано, оскільки таке втручання зашкодуватиме його незалежності.

2.2.16. Однак незалежність ВОФК не виключає можливості надання виконавчою владою пропозицій щодо перевірки тієї чи іншої сфери за умови спроможності ВОФК задовольнити такі прохання. Принцип незалежності вимагає, щоб прийняття рішень стосовно питань контролю та аудиту, в тому числі плану роботи в цьому напрямі, було виключною компетенцією ВОФК.

2.2.17. Один із чутливих моментів відносин між виконавчою владою та ВОФК стосується надання останньому ресурсів. Забезпечення ВОФК необхідними ресурсами інколи залежить від фінансового становища та бюджетної політики виконавчої влади, і в різних країнах це відбувається по-різному, виходячи із конституційних інституційних причин. Але для ефективного підвищення в управлінців почуття відповідальності ВОФК повинен мати достатні ресурси.

2.2.18. У випадках, коли фінансові чи інші обмеження, запроваджені виконавчою владою проти ВОФК, перешкоджають виконанню його завдань, він повинен інформувати про це законодавчий орган.

2.2.19. Статус ВОФК має забезпечувати йому повний та безперешкодний доступ до усіх приміщень та до усіх бухгалтерських документів об'єктів аудиту і можливість аналізувати будь-які операції. Цей статус також повинен надавати йому повноваження отримувати від осіб або установ наявну в них інформацію.

2.2.20. Крім того, у законодавстві чи угоді має бути закріплено, що виконавча влада зобов'язана надавати ВОФК доступ до важливої інформації, якою володіють посадові особи органів виконавчої влади, у випадках, коли така інформація видається необхідною ВОФК для виконання своїх завдань.

2.2.21. Міцний статус вищих посадових осіб ВОФК також може сприяти посиленню незалежності цієї установи від виконавчої гілки влади, наприклад, якщо строк повноважень є відносно тривалим або якщо передбачається, що він спливає у разі досягнення особою офіційного пенсійного віку. І навпаки, якщо під час установлення строку повноважень задовольняються бажання виконавчої влади, це буде мати шкідливі наслідки

для незалежності ВОФК. Тому було б доцільно, щоб положення стосовно закінчення повноважень чи відкликання посадової особи ВОФК приймалися у спеціальному порядку, схожому на порядок, який діє щодо суддів (магістратів) або інших відповідальних працівників.

2.2.22. Що стосується ВОФК, які здійснюють судові функції і найчастіше працюють за принципом колегіальності, то незалежність їхніх співробітників має забезпечуватися різними гарантіями: такими як принцип незмінюваності суддів, юрисдикційний привілей, законодавче закріплення розміру заробітної плати та незалежність слідчого судді.

2.2.23. Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги пред'являються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докладати зусиль в цьому напрямку та висвітлювати свою роль кожного разу, коли це можливо.

2.2.24. Незалежність ВОФК не виключає можливості укласти із державними органами угоди, які стосуються: відносин між співробітниками ВОФК та керівництвом цих органів, управління персоналом і майном, спільного придбання обладнання та матеріалів. Однак ці органи виконавчої влади не повинні мати повноваження приймати рішення, які можуть зашкодити незалежності ВОФК у виконанні ним своїх завдань.

2.2.25. ВОФК має бути незалежним від об'єктів аудиту. Однак він повинен діяти у спосіб, який дозволяє останнім зрозуміти його роль та функції. Йому слід намагатися підтримувати з цими об'єктами дружні стосунки, що дозволить йому безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися у дусі взаєморозуміння та взаємної поваги. При цьому ВОФК, зберігаючи свою незалежність, може погодитися бути залученим до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік у державних установах чи фінансове законодавство, чи погодитися консультувати їх із питань розробки законопроектів або нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту. Втім, у таких випадках орган аудиту не повинен втручатися в адміністративне управління, йому слід співпрацювати окремо з деякими адміністративними службами, надаючи їм технічну допомогу чи передаючи їм свій досвід у галузі управління фінансами.

2.2.26. На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де аудитор отримує листа, в якому визначаються умови здійснення ним його функцій, об'єкт аудиту не є клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, враховувати точки зору керівництва об'єкта контролю для формування своєї думки, робити висновки та рекомендації. Зі свого боку, керівники об'єкта аудиту жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері.

2.2.27. ВОФК не повинен брати участі в управлінні та операціях об'єкта аудиту. Особи, що проводять перевірку, не можуть входити до складу

керівних органів об'єкта аудиту, а у разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що мова йде лише про поради чи рекомендації.

2.2.28. Якщо співробітник ВОФК має стосунки соціального, особистого чи іншого характеру із керівництвом об'єкта аудиту, які можуть зашкодити об'єктивності ВОФК, проводити аудит в цій структурі йому доручати не можна.

2.2.29. Представників ВОФК не можна примушувати доводити до відома персоналу об'єкта аудиту свої обов'язки. Коли ВОФК вирішує налагодити в об'єкті перевірки постійний контроль з метою полегшення відстеження результатів операцій, програм і діяльності, персонал ВОФК не повинен бути причетним до жодного рішення щодо суто адміністративної діяльності, прийняття якого належить до сфери компетенції його керівництва.

2.2.30. Для отримання консультацій у досвідчених фахівців, які спеціалізуються на різних питаннях аудиту, ВОФК може співробітничати із закладами вищої освіти та підтримувати офіційні стосунки із професійними організаціями за умови, що останні не зашкоджуватимуть його незалежності та об'єктивності.

#### **Конфлікт інтересів**

2.2.31. ВОФК має стежити за тим, щоб між аудиторами та об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів (див. пункт 2.2.1 (б)).

2.2.32. Завдання ВОФК полягає в перевірці рахунків відповідних установ і наданні звіту за результатами перевірки. Для виконання цього завдання ВОФК повинен залишатися об'єктивним і незалежним. Задоволенню цих вимог сприяє застосування відповідних загальних стандартів здійснення аудиту.

#### **Компетентність**

2.2.33. Відповідно до загальних стандартів здійснення аудиту передбачається, що аудитор та ВОФК повинні володіти належною кваліфікацією (компетентністю) (див. пункт 2.2.1 (в)).

Чому компетентність є одним із загальних принципів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

2.2.34. Статус ВОФК зобов'язує його формувати точку зору щодо ревізованих фінансових документів, складати звіти, робити висновки та рекомендації. В деяких ВОФК це завдання покладається на самого керівника. У ВОФК, що функціонують за принципом колегіальності, це завдання належить до сфери компетенції самого колегіального органу.

2.2.35. Широке обговорення в установі питань сприяє об'єктивності та авторитетності прийнятих рішень. У разі, коли ВОФК функціонує за принципом колегіальності, проголошені постанови та ухвали є обов'язковими для всього ВОФК, навіть якщо судова юрисдикція здійснюється різними його структурними підрозділами. Ці підрозділи й відрізняються один від одного не повноваженнями, а своїми організаційними формами, а саме можуть існувати у вигляді палат, об'єднаних палат чи секцій палат. Коли ВОФК підпорядковується найвищому керівникові, ухвалені рішення та висновки вважаються такими, що прийняті безпосередньо цим керівником або від його імені.

2.2.36. З огляду на те, що обов'язки та функції ВОФК накладають великі вимоги та обов'язки щодо звітування керівників державних установ, ВОФК повинен застосовувати найбільш адаптовані методологічні підходи та процедури для роботи з цими звітами. А для ефективного виконання свого обов'язку складати звіти за результатами перевірки, ВОФК має розробити практичні підходи, що мають підтримуватися всім його персоналом або зовнішніми експертами незалежно від того, чи то йдеться про стандарти, процедури, плани перевірок, методологічні рекомендації або інструкції з керівництва діяльністю.

2.2.37. Для ефективного здійснення своїх контрольних повноважень у галузі аудиту ВОФК повинен мати необхідних для цього фахівців і досвід. Незалежно від характеру перевірок, що їх має проводити ВОФК в рамках своїх повноважень, завдання здійснення таких перевірок має доручатися особам, рівень підготовки та досвід яких відповідають характеру, напрямку і складності завдання. ВОФК повинен бути озброєний всіма сучасними методологіями, інформаційними технологіями, методами аналітичних досліджень, статистичними вибірками та знаряддям для контролю автоматизованих інформаційних систем.

2.2.38. Чим ширші або дискреційні повноваження ВОФК, передбачені його статусом, тим важче йому підтримувати на належному рівні якість своїх послуг на всіх напрямках своєї роботи. Водночас статус ВОФК надає йому право на власний розсуд визначати строки перевірок і характер інформації, що має надаватися, і це вимагає дуже високого професійного рівня роботи цієї установи.

#### **Ретельність**

2.2.39. Спільні для аудитора та ВОФК загальні стандарти передбачають, що аудитор і ВОФК мають чітко застосовувати ці Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують перевірки, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірок, а також рекомендації (див. пункт 2.2.1 (г)).

Чому ретельність є одним із загальних стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

2.2.40. Коли ВОФК перевіряє установи та підприємства державної форми власності, він повинен бути об'єктивним та сприйматися об'єктом перевірки таким же чином. Його оцінки та звіти про результати перевірки мають бути неупередженими.

2.2.41. Рівень технічної кваліфікації та компетентності повинен відповідати особливостям кожної конкретної перевірки. Аудитори мають уважно ставитися до різних недоліків у галузі контролю та бухгалтерського обліку, до помилок, операцій чи незвичайних результатів, які можуть бути передвісниками шахрайства, невиправданих або необґрунтованих витрат, недозволеного марнотратства, некомпетентності чи нечесності.

2.2.42. Якщо визнаний чи уповноважений орган влади встановлює стандарти або надає державним установам вказівки з питань бухгалтерського

обліку чи бухгалтерської та фінансової звітності, ВОФК може проводити свої перевірки із посиланням на такі стандарти чи вказівки.

2.2.43. У разі залучення ВОФК фахівців зі сторони слід упевнитися, що ці експерти мають необхідні для виконання відповідної роботи компетенцію та здібності. Цей принцип застосовується і до зовнішніх аудиторів, які працюють за контрактами. Крім того, такі контракти повинні містити положення, які дозволяють ВОФК планувати роботу, визначати рамки розслідування, порядок виконання перевірки і складання звіту.

2.2.44. Якщо ВОФК для виконання свого завдання потрібно проконсультуватися із зовнішніми фахівцями, обов'язок ретельно організовувати такі консультації стосується також і якості отриманих результатів. Загалом факт отримання висновку від зовнішнього експерта не звільняє ВОФК від відповідальності за правильність думок чи висновків, сформульованих за результатами перевірки.

2.2.45. Якщо ВОФК залучає одного чи декількох інших аудиторів, він повинен застосовувати відповідні процедури, які дозволяють йому упевнитися, що він (вони) виконує (виконують) своє завдання сумлінно та із дотриманням відповідних стандартів. Для ВОФК може виникнути необхідність перевірити виконану роботу з метою з'ясування її якості.

2.2.46. Інформація, отримана в об'єкті аудиту в процесі аудиту, може використовуватися тільки для цілей перевірки, формування висновку чи складання звіту, які передбачаються у завданні, дорученому аудитору. Важливо, щоб ВОФК гарантував конфіденційність інформації та документації, що підлягають перевірці. Втім, ВОФК повинен мати право інформувати компетентні судові органи про виявлені випадки шахрайства та порушення закону.

### ***Глава III. Стандарти проведення аудиту державних фінансів***

3.0.1. Мета стандартів проведення аудиту – це визначення критеріїв та загальної основи, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, системно та уважно. Встановлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи аудитора, який для досягнення конкретної цілі має зібрати доказову інформацію (докази).

3.0.2. Стандарти проведення аудиту визначають рамки, в яких повинен проводитися аудит. Вони мають відношення до загальних стандартів аудиту, що у свою чергу містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також враховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на завдання висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, складають головні елементи, на яких аудитор буде свій висновок та звіт.

3.0.3. Стандарти проведення всіх видів аудиту наводяться нижче:

(а) Аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки (див. пункт 3.1.1).



(б) Керівництво роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань та використання документів (див. пункт 3.2.1).

(в) Під час визначення, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудитору слід оцінити ефективність внутрішнього контролю (див. пункт 3.3.1).

(г) У разі здійснення аудиту законності (фінансового аудиту) необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які надають розумну гарантію виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи на результати аудиту. Аудитор має пам'ятати про ймовірність наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових документах, чи на результати аудиту законності. Коли перевіряються результати роботи, слід з'ясовувати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який надає розумну гарантію виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту. Будь-яка ознака наявності порушення закону чи протизаконного акту, шахрайства чи помилки, які можуть мати суттєві наслідки для аудиту, повинна бути для аудитора підставою для поглиблення процедур із метою підтвердження чи усунення таких підозр. Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один із головних аспектів аудиту – це фінансовий контроль законності витрат і правильності проведення операцій із бюджетними призначеннями. Одне з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є стеження усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відповідав усій фінансовій діяльності держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються матеріали за результатами перевірок, має змогу легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати за фінансовими операціями. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових документів органів державної влади для того, щоб упевнитися, що за всіма операціями і тільки за ними були виправдано взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були правильно календарно сплановані, оплачені та зареєстровані у відповідності із встановленими вимогами. У разі відсутності жодних порушень із боку керівників процедура аудиту, як правило, завершується наданням «quitus» (див. пункт 3.4.1).

(г) Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах розумних витрат, визначених для проведення даного аудиту, достатні та доречні докази (див. пункт 3.5.1).

(д) У випадку фінансових аудитів – чи інших у разі необхідності – аудитори повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які є прийнятними для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо глибокий і має надавати аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору (див. пункт 3.6.1).

### **3.1. Планування**

3.1.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки (див. пункт 3.0.3 (а)).

Чому планування є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.1.2. ВОФК повинен віддавати пріоритет тим завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачаються законом. Крім того, він повинен визначити пріоритети стосовно інших питань, які має право перевіряти.

3.1.3. Для організації перевірки аудитор повинен:

(а) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;

(б) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури;

(в) врахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;

(г) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;

(г) визначити ключові точки управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їхніх сильних і слабких сторін;

(д) визначити відносну важливість кожного із підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки;

(е) проаналізувати систему внутрішнього управління об'єкта перевірки, а також програму роботи цієї системи;

(є) визначити, якою мірою можна довіряти іншим аудиторам, які, наприклад, відповідають за внутрішнє управління;

(ж) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;

(з) передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій;

(и) зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, які аудитор планує перевірити.

3.1.4. Як правило, план аудиту передбачає такі етапи:

(а) зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру з метою визначення підрозділів, що містять ризик і відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів;

(б) визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці;

(в) провести попередній аналіз із метою визначення підходу, який необхідно прийняти, характеру та масштабів майбутнього обстеження;

(г) приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту;

(г) підготувати кошторис і графік проведення аудиту;

(д) визначити потреби в кадрах і сформувати аудиторську групу;

(е) поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами.

У разі потреби під час контрольного заходу ВОФК може змінювати складений план.

### **3.2. Нагляд за проведенням аудиту**

3.2.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що нагляд за роботою аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань та використання документів (див. пункт 3.0.3 (б)).

Чому здійснення нагляду та перевірки виконуваної роботи є одним із стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.2.2. Нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня аудиторів.

3.2.3. Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту. Тому необхідно пересвідчитись, що:

(а) члени аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;

(б) аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;

(в) усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;

(г) робочі документи містять докази, що достатньою мірою підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;

(г) аудитор досягнув цілей аудиту;

(д) звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та думки.

3.2.4. Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі контрольного заходу (аудиту). Вона, крім того, дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брала участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:

(а) всі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними і аудит проведений в межах передбачених асигнувань. Крім того, оцінки й висновки є основою для розробки остаточного варіанту висновку чи звіту;

(б) всі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені і підтверджуються документально; вони були або виправлені, або доведені до відома одного чи декількох більш високих керівників ВОФК;

(в) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.

3.2.5. У ВОФК, які функціонують за принципом колегіальності, цей стандарт має дещо інше значення. В таких структурах всі рішення, за винятком поточних робочих рішень, завжди ухвалюються на основі колегіальності на рівні, що відповідає ступеню важливості справи. Тут питання необхідності здійснення перевірок, обсягу розслідувань та застосовування тих чи інших методів вирішуються всією установою в цілому.

### ***3.3. Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється***

3.3.1. Стандарти аудиту передбачають, що для того, щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудиторі слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю (див. пункт 3.0.3 (в)).

Чому здійснення перевірки системи внутрішнього управління і контролю є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.3.2. Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу. Якщо йдеться про фінансовий аудит, то аналіз і оцінка зосереджуються головним чином на механізмах захисту активів та ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації. Якщо мова йде про аудит законності, то аналіз і перевірка зосереджуються, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів. Якщо аудит стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які дозволяють органу (організації) економно, результативно та ефективно управляти своєю діяльністю, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію.

3.3.3. Глибина аналізу та оцінки системи внутрішнього управління і контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності.

3.3.4. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку та інформації аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, що вони пропускають лише точні, надійні та повні дані.

### ***3.4. Дотримання законів і нормативних актів***

3.4.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у разі здійснення аудиту законності (фінансового аудиту) необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків

порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах та в цілому на результати аудиту законності. Аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.

Під час здійсненні аудиту ефективності слід встановлювати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. Аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який достатньо гарантує виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту.

Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один із головних аспектів аудиту – це фінансовий аудит законності видатків і правильності їх віднесення на рахунок витрат. Одним із важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є стеження усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати за фінансовими операціями. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб упевнитися, що за всіма операціями і тільки за ними були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень із боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням «*quitus*» (див. пункт 3.0.3 (г)).

Чому дотримання законів і нормативних актів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.4.2. Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, прийняті програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.

3.4.3. Особи, що відповідають за планування аудиту, повинні знати коло вимог, які пред'являються об'єкту аудиту. Беручи до уваги, що часто кількість законів і нормативних актів, які можуть застосовуватися до того чи іншого контрольного заходу, є дуже чисельною, аудитори мають доводити свій професіоналізм і виділяти ті закони та нормативні акти, які можуть суттєво вплинути на цілі аудиту.

3.4.4. Аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Якщо заходи та процедури аудиту вказують на наявність таких порушень чи на можливість їхнього вчинення, аудитор повинен з'ясувати, якою мірою вони впливають на результати перевірки.

3.4.5. Здійснюючи свої перевірки із дотриманням цього стандарту, аудитори мають вибирати та застосовувати заходи і процедури аудиту, які, за їх оцінкою як фахівців, відповідають конкретним обставинам. Ці заходи та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють їхні точки зору та висновки.

3.4.6. Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління і контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки та оцінки стану дотримання законів і нормативних актів аудитори повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління і контролю об'єкта перевірки та оцінити, якою мірою цей об'єкт аудиту може бути нездатним запобігати випадкам порушення чинного законодавства чи виявляти їх.

3.4.7. Без шкоди для незалежності ВОФК під час розробки заходів та процедур перевірки випадків таких порушень аудитори мають професійно застосовувати продуманий та обережний підхід із тим, щоб не зашкодити у майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання у разі потреби належної юридичної допомоги та консультацій відповідних правоохоронних органів із метою визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.

### **3.5. Доказова інформація**

3.5.1. Стандарти проведення аудиту передбачають наступне.

Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази (див. пункт 3.0.3 (г)).

Чому отримання доказів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.5.2. Результати, висновки та рекомендації аудитора мають спиратися на докази. З огляду на те, що аудитори рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У випадках, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці і є необхідними для досягнення цілей контролю, аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними.

3.5.3. Аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження. ВОФК

повинен упевнитися, що застосовувана техніка дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок та порушення законності.

3.5.4. Визначаючи методи та процедури, слід враховувати якість доказів, тобто вони повинні бути достатніми, доречними і одержаними в межах розумних асигнувань на проведення перевірок.

3.5.5. Аудитори мають збирати в архівах перевірки достатню кількість доказових документів, зокрема у тому, що стосується основи планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.

3.5.6. Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- (а) підтвердити висновки та звіти аудитора;
- (б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- (в) мати у розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- (г) підтвердити застосування аудитором стандартів аудиту;
- (ґ) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю;
- (д) сприяти підвищенню професійного рівня аудитора;
- (е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;
- (є) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них у майбутньому.

3.5.7. Аудитор має пам'ятати, що зміст і формат справи перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід і знання справи. Такі справи повинні бути достатньо повними і детальними для того, щоб будь-який досвідчений аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до цього конкретного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків.

### ***3.6. Аналіз фінансових звітів***

3.6.1. Стандарти проведення аудиту передбачають, що у випадку аудиту законності (фінансового аудиту), або в разі необхідності здійснення інших заходів, аудитори повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які прийняті для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений і має надавати аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору (див. пункт 3.0.3 (д)).

Чому аналіз фінансових звітів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється у наступних пунктах.

3.6.2. Цей аналіз має на меті встановити наявність зв'язків, що, як правило, мають бути між різними статтями фінансових звітів; він повинен надавати можливість виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку. Тому аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що:

(а) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;

(б) формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту;

(в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;

(г) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані і представлені.

3.6.3. Методи та техніка аналізу фінансової звітності значною мірою залежать від питань контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору аудитора.

3.6.4. Якщо ВОФК має підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:

(а) у випадку аудиту прибуткової частини – на з'ясуванні стану дотримання вихідних бюджетних пропозицій. При цьому перевірка обчислених податковою службою податків і зарахованих прибутків може здійснюватися шляхом вивірки річних бухгалтерських звітів;

(б) у випадку аудиту видаткової частини – на перевірці видатків, передбачених бюджетом, на перевірці законів щодо перегляду бюджетів, а у випадку трансферту статей – на перевірці бюджету минулого року.

#### ***Глава IV. Правила складання звітів***

4.0.1. Визначити одне правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій видається неможливим. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів; воно може допомагати аудитору формулювати свою точку зору в його висновку чи звіті.

4.0.2. Термін «звіти» – це висновки аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту чи аудиту законності, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

4.0.3. Висновок аудитора щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола аудиторських досліджень і різних операцій. Аудитор часто має зазначати, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, і відзначати у разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління і контролю, випадки наявності незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законам ВОФК може бути зобов'язаний складати звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету згідно з даними, що наводяться органами державної влади.

4.0.4. Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи у повному обсязі були досягнуті



заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, можуть наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.

4.0.5. З метою адекватного врахування потреб користувача аудитор може бути змушений спиратися в своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди та вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації.

4.0.6. Для спрощення термін «висновок» означає у цій главі думки, що їх аудитор оприлюднює за результатами аудиту законності (фінансового аудиту) за всіма питаннями, що згадані в пункті 4.0.3; термін «звіт» означає висновки, що їх аудитор робить після аудиту результатів діяльності (пор. пункт 4.0.4).

4.0.7. Правила складання звітів передбачають, що:

(а) після завершення кожного контрольного заходу аудитор має скласти свої висновки у письмовій формі або у разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчатим, ні двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми і обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність та об'єктивність аудитора, бути справедливим і конструктивним;

(б) Останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.

У разі проведення аудиту законності аудитор повинен підготувати за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів – письмовий звіт, який може бути або окремим розділом звіту про перевірку фінансових звітів, або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів та тих підрозділів, які не були перевірені.

Що стосується аудиту ефективності, то у звіті мають зазначатися всі суттєві випадки порушення законодавства, які представляють інтерес у світлі поставлених цілей під час здійснення цього аудиту.

Чому складання звітів є одним зі стандартів аудиту, пояснюється в наступних пунктах. Пункт 4.0.8 стосується висновків і звітів, пункти 4.0.9–4.0.20 – лише висновків, а пункти 4.0.21–2.0.26 – тільки звітів.

4.0.8. Формат і зміст всіх висновків аудитора і всіх звітів спираються на такі загальні принципи:

(а) Назва. Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають читачеві можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами.

(б) Підпис і дата. Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає читачеві зрозуміти, що аудитор враховував події чи операції,

про які йому стало відомо до цієї дати (у випадку фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся).

(в) Цілі та обсяг. Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі та обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки.

(г) Повнота інформації. Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися у тому вигляді, у якому їх підготував аудитор. Як цілком незалежна установа, ВОФК повинен мати можливість включати до них все, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися у ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави, і це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому випадку аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає опублікуванню і містить інформацію під грифом «таємно» чи «цілком таємно».

(г) Одержувач. У висновку чи звіті повинен зазначатися одержувач, який у різних країнах може бути різним або який визначається згідно із чинною системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися.

(д) Ідентифікація. У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у випадку фінансового аудиту та аудиту законності) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначати назву ревізованої структури, дату та період, за який аналізувались фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії.

(е) Юридичне обґрунтування. У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акту, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід.

(є) Дотримання стандартів. У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур.

(ж) Термін підготовки. Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим з них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

4.0.9. Висновок аудитора, як правило, викладається упорядковано; він повинен містити оцінку всіх результатів фінансової діяльності, при цьому важливо запобігти занадто детальному викладу контексту. Таким чином він надає користувачам можливість отримати загальне уявлення про обговорюваний предмет. Термінологія залежатиме від юридичної основи обговорюваного питання, однак зміст висновку має недвозначно показувати наявність застережень. Якщо висновок супроводжується застереженнями, необхідно зазначити, чи вони торкаються деяких аспектів, чи всього

висновку в цілому (див. пункт 4.0.14), чи, може, аудитор відмовляється скласти свій висновок (пункт 4.0.15).

4.0.10. Аудитор викладає свій висновок без застережень, якщо він упевнився, що в усіх важливих аспектах:

(а) фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;

(б) фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;

(в) точка зору, що сформована на основі аналізу фінансової звітності, збігається із тим, що аудитор знає про підконтрольний орган (організацію);

(г) всі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, належним чином викладені.

4.0.11. Зосередження уваги на конкретному аспекті. У деяких випадках аудитор може вирішити за необхідне – для належного розуміння звіту – приділити увагу певним незвичайним чи важливим аспектам. Відповідно до загального підходу, аудитор, який складає висновок без застережень, не може посилається на окремі моменти фінансової звітності, бо таке посилання може призвести до непорозуміння та сприйматися як застереження. Для запобігання можливості виникнення такої ситуації у висновку треба виділити пункт(и) «Зосередження уваги на конкретному аспекті». Втім, до такого засобу аудитор не слід вдаватися, якщо інформація за цими конкретними аспектами не міститься у фінансових звітах. Він не повинен підмінити висновок пунктом такого змісту і не повинен використовувати цей пункт для того, щоб уникнути висновку без застережень.

4.0.12. Аудитор може опинитися у ситуації, коли неможливо скласти висновок без застережень, якщо він вважає, що наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкта, або в таких ситуаціях:

(а) обсяг аудиту є обмеженим;

(б) аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або прийнятні стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно;

(в) щодо фінансової звітності існують сумніви.

4.0.13. Висновок без застережень. Якщо аудитор має сумніви чи не погоджується з однією чи декількома суттєво важливими позиціями фінансових звітів, які хоча і не мають переконливого значення для належного розуміння рахунків, він повинен скласти висновок із застереженнями. Як правило, у висновку зазначається, що аудит мав задовільні результати, а також чітко та лаконічно констатуються сумнівні чи спірні статті, що дали аудитору підставу заявити застереження. Для користувачів фінансових звітів було б корисно, щоб аудитор у кількісному вимірі зазначив фінансові наслідки сумнівних або спірних статей, однак це не завжди видається можливим і доцільним.

4.0.14. Відмова від підтвердження. Якщо аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності загалом, тому що він повністю

не згодний із ними, навіть щоб надавати висновок із застереженням, він відмовляється їх підтверджувати. У такій заяві повинно чітко зазначатися, що фінансові звіти не містять достовірної інформації, та повинні ясно і точно викладатися усі моменти незгоди. І знову-таки, якщо це видається можливим і доцільним, висновки про фінансові наслідки необхідно подавати у кількісному вимірі.

4.0.15. Відсутність висновку. У випадках, коли аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту і надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде не достатнім, він відмовляється складати свій висновок. У своєму звіті він ясно зазначає, що скласти висновок та чітко і точно визначити правильність всіх статей видається неможливим.

4.0.16. Поширеною є практика, коли ВОФК надає докладний звіт із викладом своєї точки зору у випадках, коли він не може надати висновку без застереження.

4.0.17. Крім того, під час аудиту законності (фінансовий аудит) аудитор часто змушений складати детальні звіти, якщо в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього фінансового контролю виявляються недоліки (що не має нічого спільного з проблемами перевірки результатів роботи). Це може статися, коли недоліки виявляються не тільки в системі обліку та контролю установи, що ревізується, але й у системі контролю діяльності інших органів. Аудитор має також право подати звіт про фактично виявлені чи можливі випадки грубого порушення законності, про непослідовне застосування нормативних положень або про випадки шахрайства та шляхи, якими воно здійснюється.

4.0.18. ВОФК, що мають статус судового органу, можуть вживати санкції у зв'язку із порушеннями, виявленими у фінансових операціях. Вони можуть мати повноваження ліквідовувати рахунки, що ведуться відповідальними за облік та звітність в державних установах, встановлювати штрафи та навіть інколи відсторонювати цих відповідальних від виконання їхніх службових обов'язків або звільняти їх з посади.

4.0.19. Коли аудитори повідомляють про порушення, виявлені у фінансовій звітності, чи про випадки порушення законів і нормативних актів, вони повинні викладати факти в коректній формі. Масштаби порушення законодавства можуть визначатися кількістю виявлених випадків або в грошових термінах.

4.0.20. Такі звіти можуть готуватися без застережень, що в інших випадках включаються аудитором у свої висновки. Якщо врахувати характер таких звітів, то в них, як правило, відмічаються критичні зауваження, але, якщо мати на меті конструктивність, то в них мають також розглядатися шляхи, як у майбутньому позбутись виявлених недоліків. Також повинні бути представлені точки зору установи, що перевіряється, разом із висновками та рекомендаціями аудитора.

4.0.21. На відміну від аудиту законності (фінансового аудиту), який регулюється відносно конкретними положеннями та зміст якого є більш-менш передбачуваний, характер контролю ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, і аудитор більше вільний у своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, є більш вибірковими, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються під час розгляду фінансових звітів, є більш конкретними і більш визначеними. Відповідно, звіти за результатами аудиту ефективності є різноманітними та містять більше дискусій та аргументації.

4.0.22. У звіті про результати аудиту ефективності повинні чітко зазначатися цілі та обсяг аудиту. Такі звіти можуть містити критичні зауваження (наприклад, для привернення уваги – в інтересах громадськості або через те, що йдеться про відповідальність посадових осіб державних установ за питання обліку та звітності, за марнотратство в особливо великих розмірах, за винятково негативні дії чи за явну нерентабельність наведеної ними фінансової діяльності, або можуть не містити їх, але надавати інформацію чи поради незалежного характеру, або зазначати обсяги економії чи рівень досягнення цілей ефективності та рентабельності).

4.0.23. На відміну від вимог, які пред'являються до висновків стосовно фінансових документів, аудитор, як правило, не повинен робити загального висновку щодо економії, ефективності та результативності об'єкта аудиту. Коли це дозволяє характер аудиту, що здійснюється стосовно чітко визначених напрямків роботи структури, що перевіряється, аудитор замість заяви визначеної форми має надати конкретний висновок і звіт, у якому описується розглянута ситуація. Якщо мета аудиту полягає у тому, щоб перевірити, чи забезпечує система контролю можливість досягнення економії, ефективності та рентабельності, аудитор має право зробити більш узагальнений висновок.

4.0.24. З огляду на те, що аудитори висловлюють свою точку зору щодо діяльності, яка здійснюється установами, що перевіряються, на виконання прийнятих керівниками цих установ рішень, аудитори повинні ретельно формулювати свої думки та чітко зазначати у звіті характер і обсяг інформації, якою могла свідомо володіти (чи повинна була володіти) структура, що перевіряється, у момент прийняття рішень. Точне визначення обсягу, цілей та результатів контролю є підтвердженням для користувачів звітів об'єктивності під час виконання аудитором своїх обов'язків. Заради справедливості недоліки та критичні зауваження мають викладатися у спосіб, який заохочує ревізовану структуру до внесення необхідних змін в існуючі системи та інструкції, які стосуються організації, та до їхнього удосконалення. Відповідно, для того щоб факти, наведені у звіті, були повними, точними та належним чином викладеними, вони, як правило, включаються до нього за згодою ревізованої структури. Може також виникати потреба, особливо коли ВОФК оприлюднює свою точку зору чи рекомендації, включити до звіту у повному чи скороченому обсязі відповіді,

що надала ревізована структура щодо моментів, з яких у аудитора виникли питання.

4.0.25. Звіти за результатами аудиту ефективності не повинні обтяжуватися критикою минулого; вони мають бути конструктивними. Висновки та рекомендації аудитора становлять важливий аспект аудиту, і тому, якщо вони робляться належним чином, вони послугують дороговказом для майбутньої діяльності. Загалом рекомендації мають на увазі досягнення певних результатів, а не тільки шляхів досягнення цих результатів. Хоча в деяких випадках виникає потреба в більш конкретних рекомендаціях, наприклад, коли йдеться про необхідність внесення змін і доповнень у законодавчі положення з метою поліпшення функціонування відповідної служби.

4.0.26. Коли аудитор формулює свої рекомендації чи перевіряє їхнє виконання, він повинен залишатися об'єктивним та незалежним і має перевіряти не факт прийняття конкретних рекомендацій, а факт виправлення виявлених недоліків.

4.0.27. Під час підготовки свого висновку чи звіту аудитор повинен враховувати відносну важливість перевірених моментів у контексті фінансових звітів (аудит законності та фінансовий аудит), а також характер об'єкта аудиту чи діяльності (аудит ефективності).

4.0.28. Що стосується аудиту законності та фінансового аудиту, то, коли аудитор робить висновок, що відповідно до найбільш прийнятних критеріїв перевірені моменти суттєво не впливають на ситуацію, виявлену під час перевірки фінансових звітів, висновок має робитися без застереження. Якщо аудитор вважає, що той чи інший момент є суттєво важливим, він складає висновок із застереженням і має визначити тип застереження (див. пункти 4.0.12–4.0.15).

4.0.29. Що стосується аудиту ефективності, то оцінка буде більш суб'єктивною, оскільки звіт безпосередньо не залежить від фінансових та інших документів. Внаслідок цього аудитор може вирішити, що для оцінки важливості того чи іншого моменту слід враховувати не його кількісні та вартісні аспекти, а характер чи контекст.

## Додаток Г

## КОДЕКС ЕТИКИ [7]

## Глава 1. Вступ

*Концепція, контекст і предмет Кодексу етики*

1. INTOSAI вирішила запровадити міжнародний кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектора.

2. Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Незалежність, повноваження та функції контролерів державного сектору вимагають від ВОКДФ, їхніх працівників та будь-якого тимчасового співробітника, який має повноваження здійснювати перевірки, дотримуватися важливих вимог професійної етики. У будь-якому кодексі етики контролерів (аудиторів) державного сектору повинні розглядатися деонтологічні аспекти роботи державних службовців загалом, а також вимоги професійної етики, які стосуються контролерів, зокрема включаючи професійні обов'язки останніх.

3. Враховуючи прийняту в Лімі Декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів, кодекс етики має сприйматися як доповнення, що посилює Стандарти INTOSAI з контролю, оприлюднені Комісією INTOSAI зі стандартів контролю у червні 1992 року.

4. Кодекс етики INTOSAI стосується кожного окремого контролера (аудитора), керівника ВОКДФ, високих посадовців, а також усіх осіб, які наймаються ВОКДФ чи працюють у ньому та залучаються до контрольних заходів. Втім не слід розглядати Кодекс як такий, що впливає на штатний розпис ВОКДФ. З огляду на культурне, мовне, правове та соціальне розмаїття країн, кожний ВОКДФ має розробити такий кодекс етики, який відповідає його місцевим умовам. Було б доцільно, щоб у таких національних кодексах етики чітко визначалися деонтологічні принципи. У цьому контексті Кодекс етики INTOSAI може слугувати типовим зразком для національних кодексів етики. Кожний ВОКДФ має забезпечити ознайомлення всіх своїх контролерів (аудиторів) із цінностями та принципами, застереженими в національному кодексі етики, та їх дотримання.

5. Поведінка контролера (аудитора) повинна бути бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин. Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки контролера (аудитора) ставлять сумнівність контролера, ВОКДФ, який вони репрезентують, а також якість та обґрунтованість контролю під сумнів і можуть викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого ВОКДФ. Прийняття та застосування кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектору сприяють зміцненню довіри до них і їхньої роботи.

6. Дуже важливо, щоб ВОКДФ сприймався із почуттям довіри, впевненості та поваги. Такому ставленню контролер сприяє шляхом прийняття

та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є такі слова, як Сумлінність, Незалежність і Об'єктивність, Конфіденційність та Компетентність.

*Довіра, впевненість і повага*

7. Законодавча та/або виконавча влада, громадськість, а також об'єкти контролю мають право чекати від ВОКДФ, щоб його поведінка та методологія не викликали жодних підозр чи жодних зауважень і заслужували на повагу та довіру.

8. Поведінка контролерів (аудиторів) має сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та в рамках їхньої справи, тому що підтримка, яку вони надають загальній справі, та співпраця, яку вони підтримують між собою, є головними елементами професіоналізму. Довіра та повага до контролера з боку громадськості є, як правило, результатом звершень всіх контролерів минулого та сучасності. Тому справедливості та збалансованості стосунків контролера зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і всієї громадськості.

9. Законодавча та/або виконавча влада, громадськість, а також об'єкти контролю мають право бути впевненими в тому, що будь-яку роботу ВОКДФ здійснює справедливо та неупереджено. Відповідно, непересічного значення набуває існування національного кодексу етики чи аналогічного документа, який регулював би надання послуг.

10. Потреба у повазі виявляється на всіх рівнях суспільства. Тому є дуже важливим, щоб будь-яка поінформована третя особа сприймала стосунки та політику ВОКДФ як чітко визначені та дійові.

11. Будь-яка діяльність ВОКДФ повинна витримувати екзаме́н із боку законодавчої та/або виконавчої влади, громадськості на предмет правильності та дотримання національного кодексу етики.

## Глава 2. Сумлінність

12. Сумлінність знаходиться в центрі всіх цінностей будь-якого кодексу етики. Контролери (аудитори) зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки (наприклад, демонструвати чесність та щирість) під час виконання ними своїх службових обов'язків і у їхніх стосунках зі співробітниками об'єктів контролю. Для збереження довіри з боку громадськості поведінка контролерів (аудиторів) не повинна викликати жодної підозри або сумніву.

13. Сумлінність може вимірюватися термінами точності та справедливості. Сумлінність вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання стандартів контролю і принципів професійної етики як із точки зору форми, так і суті.

Сумлінність також вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання принципів незалежності та об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, а також виявлення чесності в їхній роботі та використанні коштів ВОКДФ.



### Глава 3. Незалежність, об'єктивність та неупередженість

14. Необхідно, щоб контролери-аудитори були незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених зовнішніх груп. А це вимагає від контролерів-аудиторів поводитися у такий спосіб, щоб їхня незалежність зміцнювалася чи, якнайменш, не послаблювалася.

15. Контролери-аудитори повинні не тільки залишатися незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених груп, але й бути об'єктивними під час вирішення проблем і питань, над якими вони працюють.

16. Важливо, щоб контролери-аудитори були незалежними та неупередженими не тільки у дійсності, але й в уявленні людей.

17. Коли йдеться про питання здійснення контролю, необхідно, щоб особисті чи зовнішні інтереси не зашкоджували незалежності контролерів.

Наприклад, їх незалежності може бути завдано шкоди тиском чи впливом на них іззовні, їх упередженням проти підконтрольних посадових осіб, організацій, проектів або програм; тим, що в недалекому минулому вони працювали в підконтрольній організації; приватними чи фінансовими зв'язками, які можуть бути в основі конфліктів інтересів чи родинних зв'язків.

Контролери-аудитори повинні утримуватися від будь-якої роботи, у якій вони мають особисті інтереси.

18. Важливо, щоб контролери-аудитори виявляли об'єктивність та неупередженість у будь-якій їхній діяльності, зокрема в їхніх звітах, які повинні бути чіткими та об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих висновках і звітах, має спиратися виключно на докази, отримані та зібрані із дотриманням стандартів контролю ВОКДФ.

19. Контролери-аудитори повинні користуватися відомостями, що їх їм надають об'єкти контролю. У своїх висновках контролери мають неупереджено враховувати такі відомості. Крім того, їм також необхідно вишукувати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторонні контролю. Однак висновки аудиторів не повинні залежати від такої інформації.

#### *Політичний нейтралітет*

20. ВОКДФ повинен дотримуватися політичного нейтралітету у дійсності та на словах. Відповідно, для неупередженого виконання своїх контрольних повноважень контролери-аудитори мають оберігати власну незалежність від будь-якого політичного впливу. Це питання набуває актуальності, коли ВОКДФ тісно співпрацює із законодавчою та/або виконавчою владою й іншими органами державної влади, яким законом надано право розглядати його звіти.

21. У випадках, коли контролери-аудитори займаються чи мають намір зайнятися політичною діяльністю, вони повинні враховувати наслідки, які така діяльність може мати чи має для неупередженого виконання ними своїх службових обов'язків. Якщо контролерам дозволяється займатися політикою,

вони мають усвідомлювати, що політична діяльність може спричинити конфлікти професійного характеру.

*Конфлікт інтересів*

22. У випадках, коли контролерам-аудиторам дозволяється консультувати об'єкт контролю чи надавати йому послуги, не пов'язані з контрольними заходами, вони повинні турбуватися про те, щоб такі послуги не спричинили конфліктів інтересів. Зокрема, контролери-аудитори мають стежити за тим, щоб їхні поради чи послуги не склалися з функцій чи адміністративних прерогатив, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкту контролю.

23. Контролери-аудитори повинні охороняти свою незалежність і уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути чи, можливо, впливають на їхню незалежність та сумлінність.

24. Контролерам-аудиторам слід уникати стосунків із відповідальними посадовими особами, співробітниками об'єкта контролю й іншими особами, що можуть вплинути на їх спроможність діяти чи сприйматися такими, що діють незалежно, або можуть підірвати таку спроможність чи поставити її під загрозу.

25. Контролери-аудитори не можуть використовувати своє службове становище в особистих інтересах, і вони повинні уникати стосунків, що можуть крити в собі ризик корупції чи здатні поставити під сумнів їхню об'єктивність та незалежність.

26. Контролери-аудитори не мають права використовувати відомості, отримані на виконання їхніх службових обов'язків, з метою одержання переваг для себе чи інших осіб. Так само вони не можуть поширювати відомості, що можуть надати іншим особам чи організаціям несправедливу чи необґрунтовану перевагу; вони також не повинні використовувати такі відомості для завдання шкоди іншим особам.

#### **Глава 4. Професійна таємниця**

27. Ревізори не можуть ні в усній, ні у письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час перевірки, за винятком випадків, передбачених статутними чи іншими обов'язками ВОКДФ у рамках його нормальних процедур або чинного законодавства.

#### **Глава 5. Компетентність**

28. Для компетентного та неупередженого здійснення своїх повноважень контролери-аудитори зобов'язані поводити себе професійно у будь-який час і під час виконання своїх службових обов'язків суворо дотримуватися професійних вимог.

29. Контролери-аудитори не повинні займатися діяльністю, яка виходить за межі їхньої компетенції.

30. Контролери-аудитори мають знати та застосовувати чинні стандарти, політику і процедури контролю, бухгалтерського обліку та управління фінансами. Вони повинні також знати конституційні, юридичні та інституційні принципи і норми, що регулюють діяльність об'єкта контролю.

*Професійний розвиток*

31. Контролери-аудитори зобов'язані використовувати всі свої професійні знання для здійснення перевірок і нагляду за ними, а також для підготовки відповідних звітів.

32. Для здійснення перевірок контролери-аудитори повинні використовувати найкращі методи та практику. Коли вони здійснюють перевірку чи складають звіт, мають дотримуватися головних загальноприйнятих принципів і стандартів контролю.

33. Контролери-аудитори зобов'язані постійно підтримувати на належному рівні та удосконалювати свої професійні знання, які їм потрібні для виконання професійних обов'язків.

Навчальне видання

**Хмельков** Андрій Володимирович

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ**  
Навчальний посібник

Коректор *А. І. Сєдих*  
Комп'ютерна верстка *О. С. Чистякова*  
Макет обкладинки *О. О. Літвінова*

Формат 70х100/8. Ум. друк. арк. Наклад 300 пр. Зам. № .

Видавець і виготовлювач  
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна,  
61022, Харків, майдан Свободи, 4.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3367 від 13.01.09

Видавництво ХНУ імені В. Н. Каразіна  
Тел. 705-24-32